



Università di Pisa

Facoltà di Scienze Politiche

Corso di Laurea Magistrale in

Scienze delle Pubbliche Amministrazioni

La fiscalità locale: le imposte sugli immobili

Il Candidato:

Valentina Ceragioli

Il Relatore:

Chiar.mo Prof. Alessandro Balestrino

Anno Accademico 2015/2016

INDICE

| | |
|--------------|-------|
| INTRODUZIONE | pag.5 |
|--------------|-------|

CAPITOLO I LE TEORIE ECONOMICHE DEL DECENTRAMENTO FISCALE

| | |
|---|--------|
| <u>1. Il federalismo fiscale: un quadro generale</u> | |
| 1.1. Motivazioni ed obiettivi del federalismo fiscale | pag.7 |
| 1.2. Le funzioni pubbliche e gli obiettivi della politica fiscale: Musgrave | pag.12 |
| <u>2. Le teorie economiche tradizionali</u> | |
| 2.1. Il teorema di Oates | pag.15 |
| 2.2 Il modello di Tiebout | pag.18 |
| 2.3. Il modello Buchanan: la teoria dei club | pag.22 |
| <u>3. Le teorie alternative</u> | |
| 3.1. I modelli competitivi senza mobilità dei contribuenti: il modello di Breton – Salmon | pag.26 |
| 3.2. Il federalismo funzionale | pag.28 |
| 3.3. Il federalismo cooperativo | pag.30 |
| <u>4. Il federalismo fiscale di seconda generazione</u> | |
| 4.1. Le due generazioni a confronto | pag.32 |
| 4.2. Il market preserving federalism: Qian – Weingast | pag.34 |
| 4.3. Il federalismo asimmetrico e menù – based: Congleton | pag.40 |

CAPITOLO II IL DECENTRAMENTO FISCALE IN ITALIA

| | |
|---|--------|
| <u>1. Dalle prime leggi federali alla riforma del titolo quinto della Costituzione</u> | |
| 1.1. Un quadro generale | pag.51 |
| 1.2. Il decentramento in Italia negli anni '90 | pag.54 |
| 1.3. La riforma federale del 2001 | pag.56 |
| <u>2. La Legge delega n. 42/2009.</u> | |
| 2.1.Oggetto e finalità | pag.59 |
| 2.2.Il criterio del costo e fabbisogno standard | pag.61 |
| 2.3.Il ruolo dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep) nel quadro costituzionale | pag.72 |
| 2.4 I livelli essenziali delle prestazioni (Lep) nella legge delega di attuazione dell'art. 119 Cost. | pag.78 |
| 2.5. Il processo di attuazione della Legge n. 42/2009 | pag.81 |
| <u>3. Il federalismo municipale</u> | |
| 3.1. Un quadro generale | pag.83 |
| 3.2. Principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni dei Comuni: art. 11 | pag.90 |

| | |
|---|---------|
| 3.3. Cenni sui principi e criteri direttivi dei fondi perequativi per gli enti locali: art. 13 | pag.93 |
| 3.4. Norme transitorie per gli enti locali: art.21 | pag.94 |
| 3.5. La gestione dei tributi: art. 25 e 26 | pag.96 |
| <u>4. Il d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”</u> | |
| 4.1. Obiettivi | pag.98 |
| 4.2. Il d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”: dal periodo transitorio al regime ordinario | pag.100 |

CAPITOLO III

IL SISTEMA IMPOSITIVO ITALIANO

E

LA TASSAZIONE SUGLI IMMOBILI

| | |
|---|---------|
| <u>1. Il sistema impositivo italiano</u> | |
| 1.1. Un quadro storico | pag.103 |
| 1.2. Le entrate pubbliche | pag.106 |
| 1.3. L'imposta: presupposti e classificazione | pag.107 |
| <u>2. I principi cardine dell'imposta</u> | |
| 2.1. Il carattere strumentale dell'imposta | pag.110 |
| 2.2. Il principio della perequazione | pag.111 |
| 2.3. Il principio della certezza e della semplicità | pag.113 |
| 2.4. Il principio della comodità del pagamento | pag.116 |
| 2.5. Il principio dell'economicità della riscossione | pag.117 |
| 2.6. Il principio della neutralità e gli obiettivi dell'imposta | pag.117 |
| <u>3. I criteri di ripartizione del carico tributario</u> | |
| 3.1. Il principio del beneficio o della controprestazione | pag.121 |
| 3.2. Dal principio del beneficio o della controprestazione al principio della capacità contributiva | pag.124 |
| 3.3. L'attuale consistenza del principio del beneficio | pag.126 |
| 3.4. Il concetto economico di capacità contributiva | pag.128 |
| 3.5. La capacità contributiva, l'equità orizzontale e il confronto tra gli individui | pag.129 |
| 3.6. La capacità contributiva, l'equità verticale e l'uguaglianza del sacrificio | pag.132 |
| <u>4. Le imposte comunali sugli immobili ad uso abitativo</u> | |
| 4.1. Evoluzione storica dall'ICI all'IUC | pag.140 |
| 4.2. L'imposta municipale unica (IMU) | pag.142 |
| 4.3. Il tributo sui servizi indivisibili (TASI) | pag.146 |
| 4.4. La tassa sui rifiuti (TARI) | pag.148 |
| 4.5. La tassazione immobiliare: un confronto europeo | pag.150 |

| | |
|----------------|---------|
| COCLUSIONI | pag.153 |
| BIBLIOGRAFIA | pag.157 |
| RINGRAZIAMENTI | pag.164 |

INTRODUZIONE

Il processo di riforma della fiscalità locale prende forma con l'introduzione nel 2009 della Legge delega sul federalismo fiscale, diretta ad attribuire maggiore potere ed autonomia tributaria e finanziaria agli enti locali da parte dello Stato.

Tale disciplina, ispirata al principio di territorialità, trova la propria materia di imposizione ideale negli immobili in ragione del radicamento al territorio che li contraddistingue.

Tale dinamica ha portato all'introduzione di disposizioni normative che hanno introdotto nuove forme di imposizione e che hanno apportato modifiche ai prelievi previgenti.

L'intervento più recente e rilevante è stato realizzato con la Legge di stabilità 2014, con la quale si è inteso riorganizzare la fiscalità locale aggregando sotto un'unica egida i prelievi immobiliari locali: è stata introdotta l'Imposta unica Comunale (IUC), la quale ricomprende tre distinti tributi, l'imposta municipale propria (IMU), la tassa sui servizi indivisibili (TASI), e la tassa rifiuti (TARI).

Il presente scritto ha l'obiettivo di analizzare l'attuale regime impositivo che grava sulla ricchezza personale dei contribuenti e, in particolare, sul loro patrimonio immobiliare.

Vengono rilevate ed apprezzate le caratteristiche dei diversi prelievi immobiliari locali, allo scopo di fare luce su una questione particolarmente sentita dai contribuenti attualmente contrassegnata da incertezza e perplessità.

Il presente elaborato è stato redatto a seguito di un'approfondita analisi della legislazione in materia di imposizione immobiliare locale degli ultimi vent'anni. Dopo una breve introduzione sul fenomeno del federalismo fiscale e sull'analisi evolutiva del decentramento fiscale in Italia viene sottolineata l'importanza che ricopre la tassazione immobiliare, ed in particolare la tassazione immobiliare patrimoniale, nel finanziamento degli enti locali.

Si procede successivamente all'analisi oculata della disciplina dei tre prelievi che compongono la IUC: l'IMU, l'imposta che grava sui possessori degli immobili, la TASI diretta a finanziare i servizi indivisibili prestati dagli enti comunali, la quale rappresenta una novità nell'ordinamento tributario italiano, e la TARI, l'ultima evoluzione della tassazione diretta al finanziamento della gestione dei rifiuti urbani.

CAPITOLO I

LE TEORIE ECONOMICHE

DEL DECENTRAMENTO FISCALE

1. Il federalismo fiscale: un quadro generale

1.1. Motivazioni ed obiettivi del federalismo fiscale

Il concetto di federalismo, come ricorda Pedrini¹ *nasce in ambito politico-costituzionale, e segnatamente con la raccolta di articoli “The Federalist” pubblicati tra il 1787 e il 1788 da Hamilton, Madison e Jay a supporto della ratifica della Costituzione degli Stati Uniti del 1787 da parte dello Stato di New York, nei quali il termine “federalismo” sta ad indicare una particolare forma di organizzazione statuale: una “associazione di due o più Stati in un unico Stato” caratterizzata dal mantenimento in capo agli Stati membri di “una buona parte della sovranità” in quanto “parti costituenti” dello Stato federale (Hamilton).*

Ancora prima, tuttavia, il filosofo e scienziato politico tedesco Althusius (1603) aveva qualificato come federali tutte quelle unioni territoriali costruite sulla base di un certo numero di altre unioni, che assumevano un ruolo gerarchicamente sovraordinato rispetto alle altre comunità, il cui potere tuttavia non poteva eccedere quello necessario al soddisfacimento dei bisogni delle comunità consociate. Le prime definizioni del termine già ne illustrano la generalità, che, se da un lato ha contribuito al successo del federalismo, rendendo sufficiente l’esistenza di diversi livelli di governo per poterlo richiamare, ha altresì scolorato i contorni della nozione, facendole assumere un “contenuto variabile”, se non ambiguo e contraddittorio.

Oggi è definita struttura istituzionale di stampo federalista la soluzione di mediazione tra una struttura centralizzata, con politiche applicate uniformemente su tutto il territorio nazionale ed una struttura

¹ Pedrini G., *Federalismo istanze di efficienza, fallimenti di mercato e fallimenti tra del governo*. Lo strumento delle unioni territoriali, SDIC - School of Development Innovation and Change, Alma DL-Acta, deposito istituzionale dell'Alma Mater Studiorum-Università di Bologna, ISSN 2038-7954, p. 4.

completamente decentrata, con decisioni degli enti locali completamente autonome.

Le motivazioni che hanno spinto nel corso degli ultimi due decenni verso sistemi politici improntati al federalismo sono in parte riconducibili a teorie economiche ma anche ideologiche, politiche ed organizzative.

Le motivazioni ideologiche sono state alimentate dall'affermazione a livello internazionale del principio di sussidiarietà che è contenuto nella nostra Costituzione ma anche in quella tedesca e nel Trattato dell'Unione Europea. Tale principio riconosce il ruolo essenziale che le comunità elementari svolgono nei rapporti all'interno della società.

Si manifesta in due forme complementari: la sussidiarietà orizzontale e la sussidiarietà verticale.

La sussidiarietà verticale si manifesta nell'ambito della suddivisione di competenze amministrative tra differenti livelli di governo territoriali (intesi sia come livello sovranazionale: Unione Europea-Stati membri; livello nazionale: Stato nazionale-regioni che come livello subnazionale: Stato-regioni-autonomie locali) ed esprime la modalità d'intervento – sussidiario – degli enti territoriali superiori rispetto a quelli minori, ossia gli organismi gerarchicamente superiori agiscono solo qualora l'esercizio delle funzioni da parte dell'organismo inferiore è inadeguato per il raggiungimento degli obiettivi.

La sussidiarietà orizzontale si sviluppa nel rapporto tra autorità e libertà e trova il suo fondamento nel presupposto per cui i privati cittadini (sia come singoli, sia come collettività intesa nel suo insieme) provvedono direttamente alla cura dei bisogni collettivi e alle attività di interesse generale e i pubblici poteri intervengono in funzione 'sussidiaria', di programmazione, di coordinamento ed eventualmente di gestione².

Il principio di sussidiarietà, assunto a rango sovranazionale, attraverso il riconoscimento nel trattato di Maastricht del 1992³, entra nel nostro

² Per la definizione di "sussidiarietà" è stato utilizzato <http://www.treccani.it/enciclopedia/principio-di-sussidiarieta-diritto-amministrativo/>.

³ Articolo 5, Trattato UE: *"La comunità agisca nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnati dal presente trattato. Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la comunità interviene, secondo il principio di sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non*

ordinamento con la legge n. 59/97 (Legge Bassanini) ed è elevato a livello costituzionale solamente con la Legge Costituzionale n.3 del 18 ottobre 2001 (riforma del Titolo V della Costituzione).

Tale riforma riconosce in maniera differente ruoli, funzioni e competenze delle molteplici autonomie in cui si articola la Repubblica Italiana. In altre parole, il principio di sussidiarietà richiede che l'intervento pubblico avvenga attraverso l'amministrazione più vicina ai cittadini e, solo qualora il livello inferiore non possa fornire un servizio efficiente si avrà l'intervento del livello gerarchico superiore.

L'efficienza è assicurata se si realizza il principio di ottima corrispondenza o di equivalenza⁴.

Il criterio di equivalenza sostiene che *“perché una funzione sia svolta a livello efficiente, l'area geografica, entro la quale un'attività svolta da una giurisdizione manifesta i suoi effetti, deve coincidere con i confini territoriali della giurisdizione stessa”*.

Per applicare detto criterio occorre quindi individuare quindi l'esatta dimensione geografica e, all'interno di essa, deve essere verificata la corrispondenza (e/o equivalenza) più diretta tra i benefici della spesa decisa dalla giurisdizione ed i costi, alias, risorse prelevate per finanziarla.

Per quanto riguarda le ragioni politiche, il decentramento accentua la partecipazione dei cittadini favorendone il coinvolgimento nell'attività politica e la capacità di controllo sull'attività di governo, nonché l'educazione all'amministrazione pubblica e al perseguimento di obiettivi politici. La partecipazione che ne deriva induce l'amministrazione a tenere in considerazione le differenze nella composizione sociale e quindi, ne consegue, maggiore tutela delle minoranze etniche. Occorre sottolineare inoltre, che il governo decentralizzato offre maggiori opportunità di scelta ai cittadini e più ampi stimoli alla concorrenza. I contributi del pensiero politico sono molteplici: tra i primi Montesquieu e, più tardi, Jefferson e

possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario. L'azione della comunità non vale al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del presente trattato”.

⁴ Olson, M. Jr. (1969) *Strategic theory and its applications –The Principle of “Fiscal equivalence”: the division of responsibilities among different level of government*.

Tocqueville, manifestarono la loro preferenza verso una piccola dimensione di governo, intesa come elemento necessario per il mantenimento della democrazia.

Quanto alle ragioni organizzative, il decentramento consente una struttura maggiormente flessibile grazie a due motivazioni: in primo luogo, le decisioni prese dal vertice sono più velocemente trasmissibili alla base dell'organizzazione; in secondo luogo, vi è una distribuzione di compiti e responsabilità su più livelli e di conseguenza alcune decisioni non devono passare forzatamente per il centro.

Infine, un sistema decentrato consente una maggiore sperimentazione e innovazione nell'offerta dei servizi pubblici e rappresenta uno strumento di disciplina del settore pubblico assicurando un aumento di produttività globale⁵.

L'espressione federalismo fiscale è stata introdotta nella letteratura del settore dall'economista tedesco Richard Abel Musgrave, quasi in via incidentale, nel corso della discussione sui problemi posti – rispetto all'obiettivo della equità orizzontale (uguale trattamento di uguali) nella tassazione delle persone fisiche – dalla sovrapposizione di un sistema tributario centrale ai sistemi tributari degli Stati federati.

Secondo Musgrave, *“lo scopo principale del Federalismo Fiscale [...] è di consentire ai diversi gruppi che vivono nei diversi stati di esprimere le loro diverse preferenze per i servizi pubblici, e ciò porta, inevitabilmente, a differenze nei livelli della tassazione e dei servizi pubblici. Le differenze nei livelli di tassazione possono interferire con l'efficiente allocazione delle risorse e con la localizzazione delle attività economiche; ma questo è il costo della suddivisione politica sia essa a livello sub nazionale che sovranazionale”*⁶.

Il termine è stato successivamente ripreso da Oates secondo il quale *“il federalismo fiscale si occupa di comprendere quali tra le competenze e gli strumenti fiscali del governo dovrebbero essere centralizzate e quali*

⁵ Bosi P. (2010), *Corso di Scienza delle finanze*, Il Mulino, Bologna.

⁶ Musgrave R. A. (1959), *The theory of public finance: a study in public economy*, p. 181, traduzione P. Giarda.

*dovrebbero essere poste nella sfera dei livelli decentrati*⁷.

La letteratura anglo-americana a partire dagli anni '50 definisce il federalismo fiscale come una branca dell'economia che studia la configurazione territoriale del governo della finanza pubblica.

In un sistema di federalismo fiscale, le differenze nei livelli di tassazione e nei livelli dei servizi pubblici erogati da due o più giurisdizioni appartenenti allo stesso ambito nazionale, “*se derivano da scelte liberamente espresse attraverso sistemi politici di rappresentanza locale*”⁸, sono espressione della diversità delle preferenze e lo Stato non deve intervenire per correggerle.

Le questioni più rilevanti della teoria del federalismo fiscale riguardano: la distribuzione delle varie responsabilità ai diversi livelli di governo, la decentralizzazione delle decisioni di spesa e di entrata ed infine la riscossione delle imposte a livello locale e il loro utilizzo per il pagamento dei servizi offerti dalle Amministrazioni locali.

Alla base degli studi sul federalismo fiscale vi è la teoria economica classica con i contributi fondamentali di Musgrave, Oates, Tiebout e Buchanan. Tale teoria propone soluzioni normative che hanno alla base la c.d. economia del benessere e pone come postulato l'esistenza di un ipotetico dittatore benevolente che ha quale obiettivo la massimizzazione del benessere della collettività, in termini di efficienza allocativa delle risorse .

Il fine dell'economia del benessere è, dunque, quello di definire un ottimo sociale basandosi su due teoremi fondamentali.

Il primo teorema afferma che ogni equilibrio perfettamente competitivo è un ottimo paretiano: purtroppo, però, questo teorema mostra che esistono molte allocazioni efficienti ma non fornisce un ordinamento; per trovare le allocazioni preferite occorre una funzione del benessere sociale.

Il secondo teorema ci assicura che l'allocazione preferita è sempre raggiungibile come risultato di una riallocazione delle dotazioni iniziali in un equilibrio competitivo.

La teoria classica presenta dei forti limiti dovuti principalmente alle ipotesi adottate (non tiene in considerazione i costi di congestione gli effetti di

⁷ Giarda P. (2004), *Federalismo fiscale*, in Enciclopedia del Novecento, Supplemento III, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma.

⁸ Giarda P. (2004), *op.cit.*

traboccamento le economie di scala e le altre cause di inefficienza) e alla ripartizione delle funzioni pubbliche tra centro e periferia.

L'approccio tradizionale è stato criticato da una serie di contributi successivi di economisti della *public choice* (teoria positiva delle scelte pubbliche) che sottolineano in particolare, tipica della dottrina tradizionale, la mancanza di una teoria della politica. In particolare, Brennan e Buchanan ritengono che la presenza di più livelli di governo e di più governi dello stesso livello, associata alla libertà degli individui di spostarsi da una circostanza all'altra, comportano una forma di governo che permette di limitare il potere del Leviatano⁹.

Tra i contributi alternativi alla teoria classica, ricordiamo la teoria del federalismo competitivo¹⁰ che evidenzia come il decentramento comporti una competizione orizzontale (tra governi dello stesso livello) e verticale (tra governi gerarchicamente ordinati) e permetta al cittadino di valutare meglio l'efficienza con cui le risorse sono gestite dagli amministratori locali o da amministratori di diversi livelli di governo comparando i risultati raggiunti, la teoria del federalismo funzionale che affronta in modo innovativo il principio di corrispondenza fiscale ed infine è il federalismo fiscale di seconda generazione, che sottolinea nuove ragioni a favore del decentramento.

1.2. Le funzioni pubbliche e gli obiettivi della politica fiscale: Musgrave

Una delle tematiche centrali del federalismo fiscale attiene all'attribuzione delle funzioni.

Richard Musgrave nel celebre studio del 1959, intitolato *The Theory Public Finance*, si occupa anche di *Multilivel Finance*, tema che viene considerato di maggiore complessità rispetto all'analisi di un sistema fiscale che coinvolga un solo livello di governo. Qualora il cittadino si trovi ad essere

⁹ In base a tale teoria il governo, dipinto come un mostro mitologico (il Leviatano appunto), usa il suo potere monopolistico di imporre tributi a scapito dei cittadini facendo crescere in modo inefficiente la spesa pubblica.

¹⁰ Brennan G. – Buchanan. M. (1980), *The Power to Tax. Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge, Cambridge University Press.

cittadino di più di un livello, ciò viene definito come “*complications*”, la cui soluzione dipende dalla concezione di federalismo della quale si parla¹¹. Se si considerano le tre funzioni principali della finanza pubblica – quella di allocazione, quella di redistribuzione e infine quella di stabilizzazione – il modello auspicabile secondo l’Autore è quello che riserva al livello statale, o regionale, il solo intervento di natura allocativa ovvero “*providing for the satisfaction of social wants*” e dunque la fornitura dei servizi pubblici. In relazione alle altre due funzioni della finanza pubblica – la redistribuzione, ovvero “*determine and secure a proper state of distribution*” ; e la stabilizzazione, ovvero “*maintaining a high level of resource utilization and stable value of money*” Musgrave reputa preferibile che siano attribuite a livello centrale.

Attraverso la funzione redistributiva, lo Stato, con il suo intervento, deve garantire un’equa distribuzione del reddito e della ricchezza prodotta tra i suoi cittadini (garanzia non ottenibile dal solo mercato), assicurando i principi di equità sociale attraverso, se necessario, trasferimenti finanziari, correzione sui prezzi di alcuni beni e forniture del servizio direttamente al cittadino.

Con la funzione stabilizzatrice lo Stato contribuisce a realizzare il pieno impiego delle risorse, al fine di stabilizzare l’equilibrio economico, attraverso politiche restrittive, aumentando la tassazione o, attraverso politiche espansive, incrementando la spesa pubblica.

Quindi, l’aspetto fondamentale, ammesso che la decentralizzazione sia preferibile alla centralizzazione, è la decisione di quali funzioni assegnare ai livelli locali e quali mantenere a livello centrale.

Nei tre ambiti dell’intervento pubblico, l’assegnazione delle funzioni riguarda la divisione delle responsabilità tra i diversi livelli di governo.

Come abbiamo già precisato, secondo la teoria tradizionale sul federalismo fiscale i livelli inferiori dovrebbero occuparsi solo della funzione allocativa mentre l’attribuzione delle altre due funzioni dovrebbe essere riservata al governo centrale.

La giustificazione economica di questa divisione delle funzioni è il principio

¹¹ Musgrave R. A. (1959), *The Theory Public Finance*, New York

di equivalenza di Olson che sostiene che, perché una funzione sia svolta in maniera efficiente, occorre che l'area geografica nella quale una politica di una giurisdizione esplica i propri effetti, coincida con il territorio delimitato dai confini della giurisdizione.

Secondo la suddetta teoria quindi la funzione redistributiva dovrebbe essere centralizzata.

La ragione principale risiede nella mobilità dei soggetti tra le varie comunità locali: se una comunità provasse ad attuare una politica redistributiva, essa attrarrebbe beneficiari (soggetti a basso reddito) da altre comunità; ciò renderebbe la politica potenzialmente insostenibile e potrebbe anche favorire la fuoriuscita dei soggetti ad alto reddito.

Si può notare come la politica redistributiva è in grado di causare spostamenti tra aree anche quando la politica economica adottata dalle varie amministrazioni è la medesima.

Infatti, anche in questo caso, le regioni più ricche sono in grado di finanziare una maggiore quantità di beni pubblici: i benefici netti fiscali (dati dalla differenza tra spesa pubblica pro-capite ed imposta pagata), anche denominati *fiscal residuum* da Buchanan, saranno maggiori nelle comunità più ricche e quindi ci sarà un incentivo a muoversi in direzione delle comunità con un reddito medio più alto del proprio. Uno studio di Pauly¹² evidenzia, infatti come le scelte redistributive possono non essere efficienti, se totalmente centralizzate, quando esiste mobilità tra le comunità. Infatti, si avrebbero delle politiche uniformi che non sono ottimali per le diverse comunità. In situazioni come quella indicata da Pauly, si potrebbero mettere in atto politiche redistributive di livello ma corrette attraverso trasferimenti dal governo centrale. Per quanto riguarda la funzione di stabilizzazione, questa dovrebbe essere affidata a livello centrale perché se fosse promossa a livello locale i suoi effetti potrebbero riverberarsi in territori esterni alla giurisdizione e ne beneficerebbero, così, anche i cittadini che non hanno sostenuto il carico fiscale per la politica di sviluppo: di conseguenza, si indebolirebbe l'efficacia della politica di stabilizzazione medesima.

¹² Pauly, M.V. (1970), *Core and Clubs*, Public Choice , n. 9, pp. 53-65.

2. Le teorie economiche tradizionali

2.1. Il teorema di Oates¹³

Il teorema del decentramento di Oates¹⁴ è alla base della teoria economica tradizionale del federalismo fiscale, anche se esso arriva temporalmente dopo il “voto con i piedi” di Tiebout¹⁵ e la teoria del club di Buchanan¹⁶.

Oates afferma che un sistema decentralizzato è preferibile a uno centralizzato nella misura in cui è in grado di soddisfare le preferenze di un numero maggiore di cittadini. Lo studioso dimostra quanto asserito costruendo un modello, detto teorema della decentralizzazione, che si fonda su quattro ipotesi molto rigide:

- il governo centralizzato non è in grado di diversificare territorialmente le proprie politiche, perché ci sia differenziazione è fondamentale un sistema decentralizzato;
- l'assenza di economie di scala: di conseguenza l'aumento di dimensione non rende conveniente la produzione dei beni al livello di governo centrale;
- le preferenze omogenee all'interno delle giurisdizioni locali, ma differenziate tra le comunità;
- assenza di effetti di traboccamento: la produzione dei beni pubblici locali avviene a livello costante.

Supponiamo che la collettività nazionale sia divisa in due giurisdizioni geograficamente distinte, A e C, e che all'interno di ciascuna di esse tutti gli individui abbiano preferenze identiche (in questo modo esiste solo una curva di domanda per ciascuna comunità).

Supponiamo, ancora, che i rendimenti di scala siano costanti e che non ci siano effetti di traboccamento.

Determiniamo ora qual è la quantità da produrre di un determinato bene X.

¹³ La fonte della trattazione di questo paragrafo è principalmente: Brosio – Piperno (2009), *Governo e finanza locale. Un'introduzione alla teoria e alle istituzioni del federalismo fiscale*, Giappichelli.

¹⁴ Oates W. E. (1972) *Fiscal Federalism*, New York.

¹⁵ Tiebout C. M. (1956) “A Pure Theory of Local Public Goods”, *Journal of Political Economy*.

¹⁶ Buchanan J. (1965), *An Economic Theory of Clubs*, *Economica*.

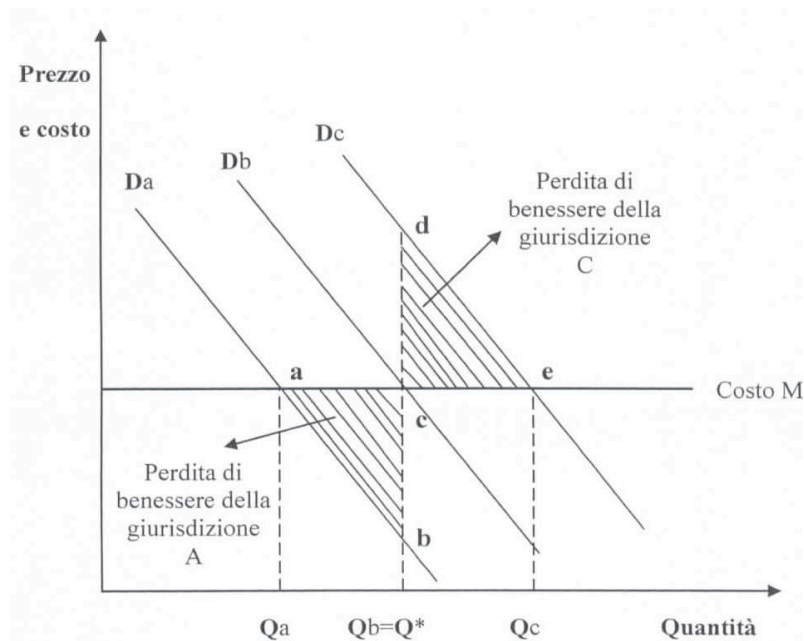


Figura 1 – Il teorema di Oates: in caso di preferenze omogenee

D_a è la curva di domanda della prima giurisdizione: attraverso la soluzione decentralizzata si produrrebbe Q_a .

D_c e Q_c sono rispettivamente la curva di domanda e la quantità da produrre relative alla seconda giurisdizione.

“La soluzione centralizzata non può che essere una mediazione fra le quantità riferite delle due comunità”: la quantità Q_b .

Come si vede dal grafico, la giurisdizione A , adottando la soluzione centralizzata è obbligata a consumare, dato il prezzo, una quantità maggiore di quella che avrebbe desiderato.

Il triangolo abc rappresenta per la comunità A , la perdita di benessere subita con la soluzione accentrata. Il triangolo cde rappresenta, per la comunità C , invece, la perdita di benessere perché con la soluzione centralizzata si ha un consumo inferiore a quello desiderato.

In conclusione, con le ipotesi rigide sulle preferenze indicate da Oates, la soluzione accentrata fornisce un livello di produzione dei beni pubblici che non tiene in considerazione della differenziazione delle preferenze tra le giurisdizioni, provocando una perdita di benessere uguale alla somma delle perdite di benessere dei singoli enti locali. Se consideriamo un numero maggiore di due giurisdizioni il risultato non cambia: la perdita totale di benessere è ancora la somma di tutte le perdite di benessere registrate in

presenza di offerta centralizzata. Occorre, inoltre, sottolineare che in presenza di preferenze molto eterogenee tra giurisdizioni, aumenta la distanza tra le curve di domanda provocando una perdita di benessere maggiore in caso di un'offerta centralizzata. Ovviamente accade il contrario se le preferenze delle due comunità sono sostanzialmente omogenee: le curve di domanda sono maggiormente vicine alla soluzione centralizzata e di conseguenza ci sarà una minore perdita di benessere. La dimostrazione del modello effettuata finora si fonda sull'ipotesi molto inverosimile dell'uniformità delle preferenze all'interno delle giurisdizioni.

Se allentiamo queste ipotesi e introduciamo una differenziazione nei gusti tra gli individui appartenenti allo stesso ente locale, le conclusioni del teorema cambiano.

Si supponga che la comunità nazionale sia formata da nove persone divise in tre giurisdizioni: la prima giurisdizione è composta dagli individui 1,2,9; la seconda è composta dai cittadini 4,5,6; infine la terza è formata dai cittadini 3,7,8. Se applichiamo la teoria dell'elettore mediano, si formeranno tre curve di domanda in base alla quantità preferita dagli individui che posseggono nella propria giurisdizione la posizione mediana. Innanzitutto, occorre analizzare il numero di persone soddisfatte dalla soluzione decentrata e il numero di quelle soddisfatte dalla soluzione centralizzata, e, successivamente, dobbiamo verificare se ci sono perdite di benessere all'interno dell'ente. Supponiamo che le quantità prodotte nel bene pubblico all'interno delle tre giurisdizioni siano pari a Q_1 , Q_2 , Q_3 .

Per quanto riguarda il numero degli individui soddisfatti, la soluzione centralizzata accontenta cinque persone mentre quella decentrata sei. Possiamo affermare, quindi, che la soluzione decentrata è migliore perché soddisfa un numero di cittadini maggiore rispetto alla soluzione accentrata.

Per quanto concerne, invece, il secondo profilo, una soluzione decentrata produce una perdita di benessere rispetto al caso centralizzato per la prima e la terza giurisdizione mentre per la seconda non vi è differenza tra le due soluzioni perché l'elettore mediano nazionale è anche elettore mediano locale.

Il teorema di Oates presenta ipotesi troppo restrittive: in particolar modo lo

stato centrale può essere in grado di erogare servizi differenziati e il costo marginale dell'offerta del bene non è sempre costante.

Il modello ha, quindi, il difetto di risultare molto rigido anche per un'altra caratteristica che difficilmente si verifica nella realtà: la completa omogeneità delle preferenze in una data comunità.

Date delle ipotesi (numero dispari di votanti e un unico punto di massimo per le preferenze), la teoria dell'elettore mediano mostra che, in una giurisdizione in cui le decisioni sono prese a maggioranza, il risultato della votazione elettorale corrisponderà alle preferenze dell'elettore che si trova in una posizione mediana.

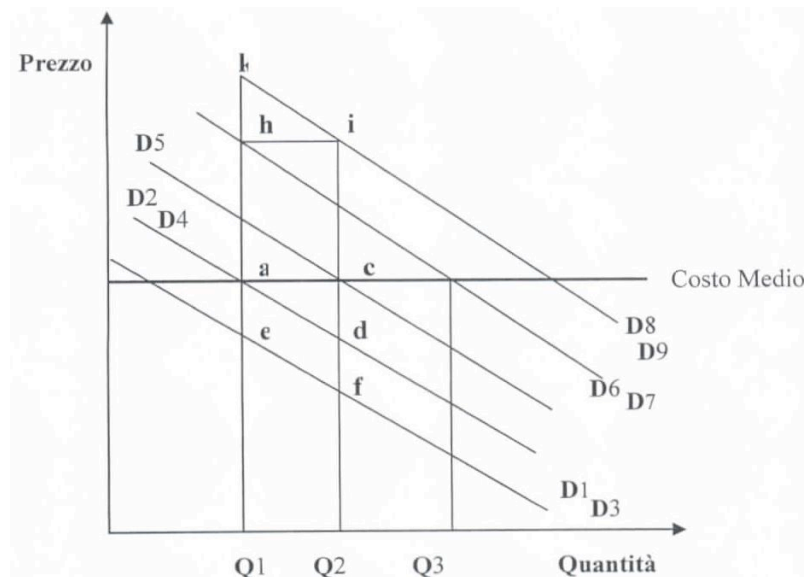


Figura 2 – Il teorema di Oates: in caso di preferenze non omogenee

In conclusione, il teorema conserva la sua validità anche con preferenze non omogenee solo in presenza di eterogeneità delle preferenze, tra gli individui di una stessa giurisdizione, molto contenuta, cioè, la soluzione decentralizzata è preferibile quando l'eterogeneità media delle preferenze è minore all'interno delle giurisdizioni locali rispetto all'eterogeneità media a livello nazionale.

2.2 Il modello di Tiebout

Oates nella dimostrazione di validità del suo teorema aveva inserito tra le

ipotesi restrittive la scarsa mobilità dei cittadini e la presenza di preferenze omogenee all'interno delle circoscrizioni. Tiebout, invece, afferma nel suo modello che in presenza di preferenze eterogenee, i cittadini scelgono la comunità in cui vivere in funzione dei servizi pubblici erogati e delle imposte riscosse da ciascuna giurisdizione.

L'intento di Tiebout nell'esposizione del suo modello è di riprendere ed approfondire alcune tematiche trattate da Samuelson ne "La Teoria Pura della Spesa Pubblica". Analizzando il problema della fornitura dei beni pubblici Samuelson aveva dimostrato che per essi, diversamente da quanto avviene per i beni privati, *"non esiste alcun sistema decentralizzato dei prezzi che possa servire a determinarne, in modo ottimale, i livelli di consumo collettivo"*¹⁷, ragion per cui l'allocazione dei medesimi non può essere affidata al mercato, ma va garantita attraverso altri meccanismi di votazione o di ricognizione delle preferenze, attraverso quindi, un meccanismo di scelta pubblica. Quindi, i cittadini sono spinti a comportarsi come dei *free rider*, possono godere dei benefici dei beni pubblici anche senza contribuire al loro finanziamento, perché, anche se tengono nascoste le proprie preferenze sui beni pubblici, non possono essere esclusi dal consumo, proprio a causa delle caratteristiche di tali beni.

Non solo, secondo Samuelson, i cittadini hanno anche un incentivo *"a dare false segnalazioni per fingere di avere meno interesse in una data attività di consumo collettivo di quanto, in realtà, ne abbiano"*, in altre parole a non rivelare le proprie preferenze.

Tiebout, riteneva che la problematica della non rivelazione delle preferenze, alla quale Samuelson aveva connesso, in ultima analisi, l'impossibilità di una soluzione decentralizzata, si ponesse, nei termini da quest'ultimo descritti, solo per i beni ed i servizi pubblici che richiedono l'intervento allocativo del governo centrale non applicandosi, invece, a quelli che possono essere efficientemente resi dalle unità di governo periferiche. Questo perché se per i primi non esiste altro modo di accertare la domanda degli elettori se non rilevandola attraverso le ordinarie procedure politiche di votazione – nessuna delle quali è in grado di risolvere il problema del *free*

¹⁷ Samuelson P.A. (1959), La Teoria Pura della Spesa Pubblica.

riding – per i secondi è possibile immaginare, invece, che i cittadini rivelino le proprie preferenze attraverso il meccanismo della mobilità residenziale, spostandosi cioè verso giurisdizioni che offrono loro più gradite combinazioni di beni ed imposte locali, stabilendo in esse la propria residenza.

L'esistenza di numerose giurisdizioni, ciascuna offerente un proprio pacchetto differenziato di beni e servizi locali suggerisce a Tiebout la possibilità di concepire una federazione come configurante un mercato dei beni pubblici locali, all'interno del quale ciascun cittadino può sceglierne la combinazione che più preferisce semplicemente spostandosi laddove essa sia fornita: i cittadini, quindi, “votano con i piedi”.

La mobilità spaziale quindi rappresenta nei confronti dei beni pubblici locali ciò che è l'andar per negozi sul mercato privato¹⁸. Tra gli enti locali si realizza una concorrenza molto simile a quella tra imprese private: mentre nel caso dei beni privati i cittadini dimostrano le loro preferenze acquistandoli, nel caso dei beni pubblici locali le preferenze si esprimono spostandosi da un ente ad un altro¹⁹.

Per provare la validità di tale analogia lo studioso assume, quindi, nel suo modello, l'esistenza di sette condizioni e, in particolare:

- 1) che i consumatori siano perfettamente mobili e si spostino verso le comunità la cui offerta di beni e servizi locali meglio soddisfa le proprie preferenze;
- 2) che i medesimi abbiano una perfetta conoscenza delle differenti combinazioni dei servizi e dei beni offerte dai governi locali oltre che le imposte necessarie per il loro finanziamento;
- 3) che non esista alcuna restrizione alla mobilità individuale derivante da problemi occupazionali (si assume infatti che tutti gli individui vivano di redditi non generati da attività private di produzione);
- 4) che esista un numero sufficientemente elevato di giurisdizioni tali da accomodare tutti i cittadini secondo le loro preferenze. Non vi è nessuna barriera alla creazione di nuove comunità;

¹⁸ Serra G. (2011), *Autonomia tributaria: il caso della regione autonoma della Sardegna*;

¹⁹ Murrer R. (2011), *Il federalismo fiscale*, Milano.

- 5) che non esistano effetti di *spillover* tra comunità limitrofe derivanti dalla loro offerta di beni e servizi locali;
- 6) che ciascuna giurisdizione abbia, in dipendenza del tipo e della quantità dei beni pubblici offerti, una propria dimensione ottimale corrispondente al numero di residenti che consente di minimizzare i costi medi di produzione dei pacchetti dei beni fornito;
- 7) che ciascuna giurisdizione cerchi di attrarre, al proprio interno, nuovi residenti fino al punto in cui non risulterà ottimamente popolata. Le comunità sottodimensionate attrarranno residenti da quelle sottodimensionate; quelle che hanno raggiunto una dimensione efficiente, invece, tenderanno di mantenere stabile la popolazione.

La conseguenza di questa mobilità è l'omogeneizzazione delle preferenze all'interno della comunità, ipotesi fondamentale del teorema di Oates. Tuttavia, le ipotesi sopra elencate sono troppo specifiche e in contrasto con la realtà. In particolar modo, in riferimento alla mobilità dei cittadini, si ipotizza che il cittadino sia perfettamente razionale, cioè la sua mobilità non è influenzata né da legami affettivi né dalla ricerca del lavoro. Tale ipotesi è sostanzialmente irrealistica a meno che non si tratti di piccoli spostamenti tra aree urbane limitrofe. Tiebout, inoltre, non considera la problematica della congestione. La congestione di una certa risorsa si verifica quando il numero di utenti che la usano è eccessivo rispetto alla dimensione della risorsa stessa. Oltre alla congestione un altro effetto negativo del meccanismo della mobilità è la stratificazione della collettività a seconda del reddito o a seconda del tipo di servizi forniti favorendo la concentrazione di certe categorie sociali ove vi sia una maggiore offerta di servizi a loro destinati.

Oates, nel 1969, attraverso l'analisi empirica di cinquantatre comuni dello stato del New Jersey cercò di valutare la validità del modello di Tiebout. Nel suo studio dimostra che le variabili fiscali hanno una notevole importanza nella scelta della locazione geografica, ma non sono l'unico parametro di valutazione. "Di fatto, da un punto di vista empirico, è difficile

sapere fino a che punto il modello di Tiebout sia valido”²⁰.

2.3. Il modello di Buchanan: la teoria dei club

La teoria dei club²¹ è stata sviluppata da Buchanan per illustrare il meccanismo efficiente di fornitura di beni pubblici impuri, cioè escludibili e la cui godibilità dipende da un effetto di congestione.

Uno degli obiettivi principali che si pone Buchanan è la determinazione del miglior grado possibile di erogazione di servizi pubblici e il numero massimo di persone alle quali poter erogare tali servizi minimizzando i costi.

Quindi la determinazione del livello ottimale della dimensione dell’ente dipende da due variabili: la quantità di servizio prodotta dal club e la sua dimensione.

In relazione alla prima variabile, un aumento del livello di attività del club, dato il numero dei membri, determina un aumento del costo pro-capite e, contestualmente un incremento dei benefici per il singolo.

Quanto, invece, alla seconda variabile ogni membro aggiuntivo apporta un vantaggio e uno svantaggio.

Infatti, mentre da una parte i costi dell’attività vengono ripartiti su un numero superiore di soci dall’altra ogni membro aggiuntivo provoca un aumento del fenomeno di congestione con le conseguenti disutilità. Pertanto dato il livello di attività del club, una popolazione più numerosa porta sia minori costi pro-capite sia minori benefici.

Occorre infine ricordare che l’assunzione principale su cui si forma tale teoria è che *“la popolazione possa distribuirsi senza costi tra i vari club, in modo da avere completa omogeneità delle preferenze tra gli appartenenti allo stesso club”*²².

Le altre condizioni di tale modello sono: l’assenza di economie di scala, l’assenza di effetti di traboccamento e l’omogeneità delle preferenze e del reddito tra gli individui di ciascuna giurisdizione.

²⁰ Fossati A.- Levaggi R.. (2009), *Dal decentramento alla devolution: il federalismo fiscale in Italia e in Europa*, Franco Angeli Editore

²¹ Buchanan J. (1965), *An Economic Theory of Clubs*, Economica.

²² Brosio – Piperno (2009), *op.cit.*

Rappresentiamo la variazione dei costi e dei benefici pro capite del livello di attività del club dato il numero dei membri.

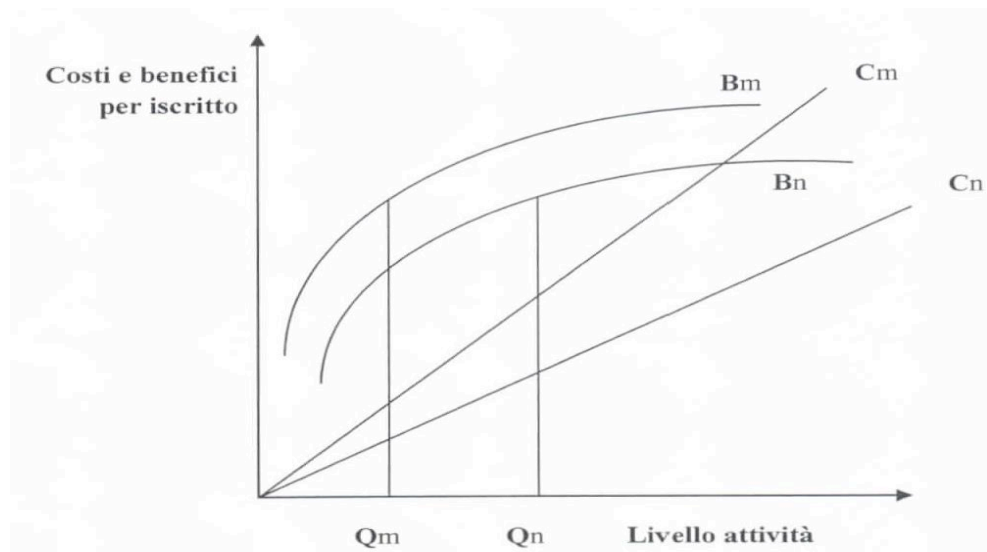


Figura 3 –Determinazione del livello di attività ottimale (Q), dato il numero di membri. Fonte: BROSIO – PIPERNO (2009)

Sull'asse delle ascisse è riportato il livello di attività del club, sull'asse delle ordinate i costi e i benefici per socio.

Dato un numero di membri pari a M , C_m rappresenta la curva dei costi e B_m la curva dei benefici.

C_n e B_n rappresentano, rispettivamente, la curva dei costi e la curva dei benefici riferite a un numero di membri pari a n , dove n è maggiore di m con l'incremento della quantità prodotta del servizio, aumenta il costo e il beneficio pro-capite.

Si suppone per ipotesi che i rendimenti di scala sono costanti e di conseguenza le curve dei costi sono date dalle rette.

Poiché il costo totale viene ripartito tra un numero maggiore di persone la curva C_n ha un'inclinazione minore rispetto alla curva C_m .

L'inarcamento delle curve dei benefici pro-capite deriva dall'esistenza di elementi di congestione.

“Per ogni data dimensione del club esiste un livello ottimo di attività corrispondente alla distanza massima fra le curve del beneficio e del costo”.

Il livello ottimo di attività si raggiunge quando l'inclinazione delle due

curve è uguale. Tutti i punti di ottimo formano la retta Q.

Dopo aver analizzato la variazione dei costi e dei benefici pro-capite al variare del livello di attività dei club, dato il numero dei membri, prendiamo, ora, in esame, l'ipotesi opposta ovvero la determinazione del numero di membri ottimale dato il livello di attività.

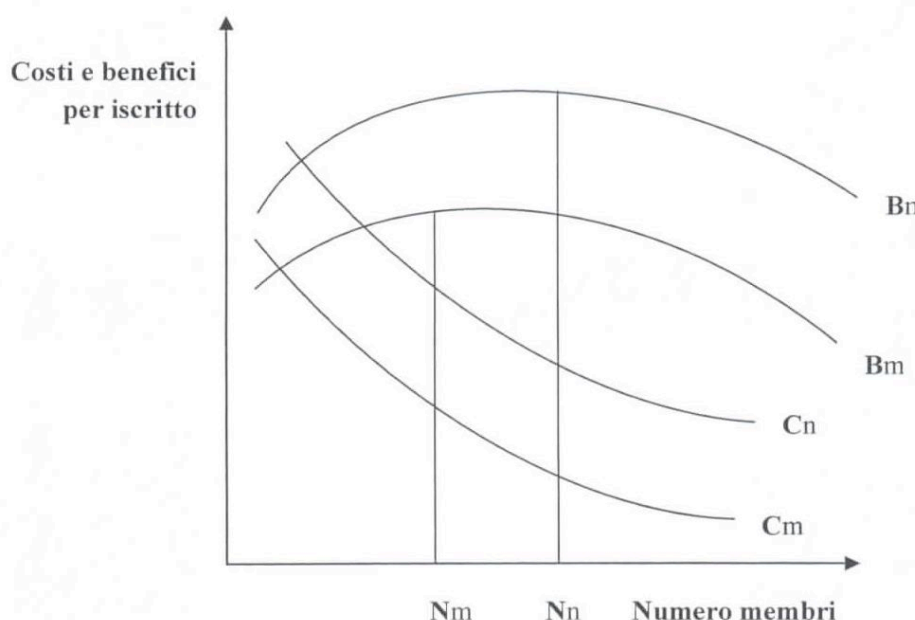


Figura 4 –Determinazione del numero di membri ottimale (N), dato il livello di attività. Fonte: BROSIO – PIPERNO (2009).

Sull'asse delle ascisse è indicato il numero dei membri del club, mentre sull'asse delle ordinate i benefici e i costi per associato. C_m e B_m rappresentano rispettivamente la curva dei costi e la curva dei benefici corrispondenti ad un livello di attività M .

C_n e B_n rappresentano invece la curva dei costi e la curva dei benefici corrispondenti ad un livello di attività N , dove N è maggiore di M .

All'aumentare della dimensione del club, dato il livello di produzione, poiché i costi dell'attività vengono ripartiti su un numero crescente di persone, le curve dei costi tendono ad avere un andamento decrescente, ad iperbole equilatera. L'iniziale andamento crescente della curva dei benefici all'aumentare della dimensione del club subisce, man mano che si avanza, l'influsso dei fenomeni di congestione che modificano l'inclinazione della curva verso il basso.

Per ogni dato livello di attività, una dimensione ottima del club corrisponde alla distanza massima fra le curve del beneficio e quella del costo: tutti i punti di ottimo, così trovati, formano la retta N_{ott} .

Dopo aver analizzato le due casistiche separatamente, determiniamo ora, simultaneamente, la dimensione ottima e il livello di produzione ottimo della giurisdizione locale.

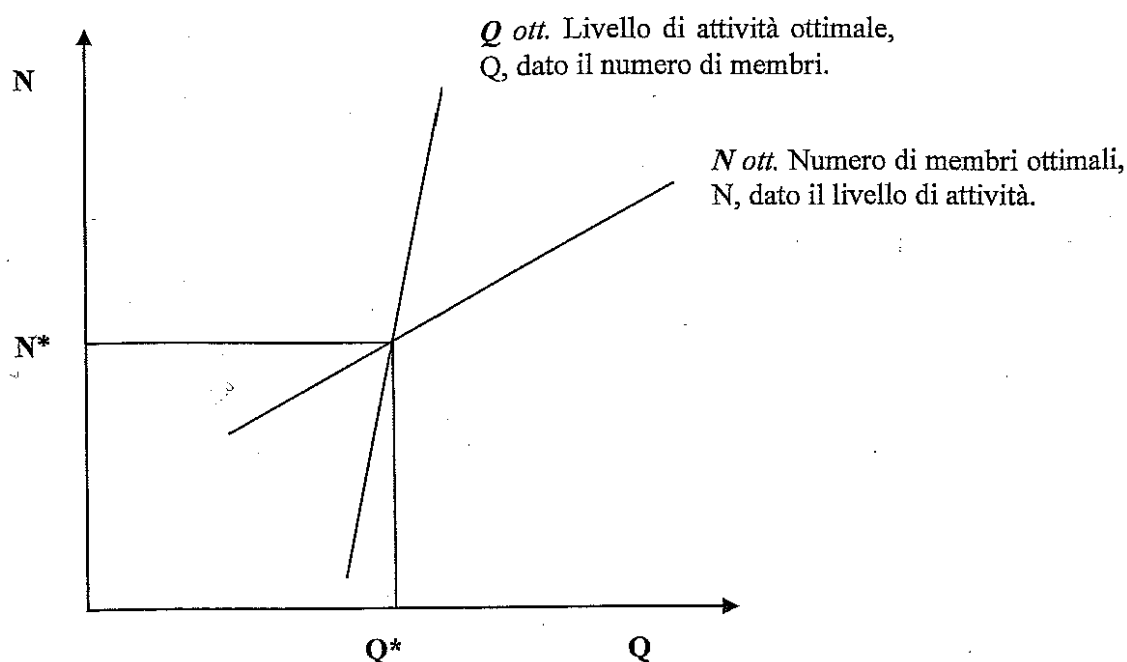


Figura 5 -Determinazione simultanea della dimensione e del livello di attività ottimale del club. Fonte: BROSIO – PIPERNO (2009)

Nella Fig. 5, l'incrocio delle curve $Q_{ott.}$, ricavata dal primo caso, che indica il numero ottimale dei soci al crescere della dimensione dei club, e $N_{ott.}$, ricavata dal secondo caso, che indica la dimensione ottimale del club al variare del numero dei soci, permette la determinazione in contemporanea del livello di attività produttiva, Q^* e della dimensione ottimale N^* .

Tuttavia l'analogia fra un club e una collettività locale è piuttosto debole, tant'è vero che considerando le collettività locali come club non si dà risposta a domande importanti per la comprensione della finanza pubblica. Per esempio un club può escludere i non membri e quindi eliminare il problema del free rider: possono farlo le collettività locali? Presumibilmente no!

3. Le teorie alternative

3.1. I modelli competitivi senza mobilità dei contribuenti: il modello di Breton – Salmon

A fronte delle critiche di scarso realismo dell'ipotesi di mobilità dei cittadini appartenenti alle varie giurisdizioni appartenente al modello di Tiebout nel 1987 i due economisti Breton e Salmon formulano due versioni simili del federalismo competitivo che prescindono dalla mobilità e si limitano ad analizzare in concreto il funzionamento dei sistemi politici. In particolare, secondo Salmon la scommessa del federalismo sta proprio nel suo vantaggio comparato circa la possibilità di controllare meglio i politici a livello locale e quindi nella più alta probabilità di migliorare il “rapporto di agenzia” esistente tra la collettività e gli amministratori politici.

Il modello di Breton e Salmon, per giustificare l'esistenza di diversi livelli di governo, sostiene che il miglior vantaggio di un sistema di governo decentralizzato è la concorrenza tra i livelli di governo e tra giurisdizioni stesse. La concorrenza è, quindi, soprattutto, di due tipologie:

- concorrenza verticale quando si ha competizione fra livelli di governo per esempio, tra governi centrali e enti regionali;
- concorrenza orizzontale quando la competizione riguarda giurisdizioni che si trovano allo stesso livello.

Salmon e Breton sviluppano il concetto di concorrenza orizzontale che riveste non solo la politica dello sviluppo ma tutti i campi dell'agire politico. Anche in questo caso, come nel modello di Tiebout, si ipotizza l'esistenza di un mercato virtuale, ossia senza una determinata collocazione spaziale, ma in tal caso gli enti territoriali avrebbero un potenziale competitivo più aggressivo. Si immagina, infatti, che gli amministratori degli enti locali entrino in competizione per soddisfare meglio le preferenze dell'elettore che viene posto al centro del mercato politico virtuale, perdendo la dimensione del radicamento territoriale.

Ciò che differenzia il modello di Tiebout dal modello Breton-Salmon è l'esplicazione o meno delle preferenze: mentre in Tiebout il “voto con i piedi” subentra a quello formale delle scelte collettive, nel modello Breton -

Salmon i meccanismi formali di scelta collettiva devono essere esplicitati. Inoltre, nel modello competitivo, l'analisi della concorrenza viene spostata maggiormente sul lato dell'offerta.

In questo modello innovativo, i cittadini non soddisfatti delle politiche locali, non sposteranno la residenza come nel modello di Tiebout, ma utilizzeranno il loro voto per valutare l'operato della classe politica al momento delle elezioni. I politici locali, quindi, competono solo tra loro e non con i politici delle altre giurisdizioni.

“Breton e Salmon non si collocano nell’ambito del puro neo- classicismo, non riferendosi alla concorrenza basata sull’imprenditore, autonomo e distinto da ogni altro, che opera in un contesto competitivo di prezzo su prodotti uguali o simili. Al contrario si riferiscono all’imprenditore schumpeteriano che introduce innovazioni, nuove tecnologie e offre nuovi beni”²³.

Questo tipo di concorrenza è simile a quella che si svolge in gare e tornei ma Breton - Salmon sono interessati a quella fra grandi città e regioni e ciò non implica che esse competano per l'approvazione dello stesso elettorato.

In un contesto del genere si possono identificare, quindi, tre tipi di concorrenza in uno stato centralizzato:

- 1) la concorrenza tra politici per ottenere il voto nella stessa giurisdizione;
- 2) la concorrenza tra giurisdizioni per attirare residenti e imprese;
- 3) la concorrenza come potere o per avere responsabilità.

La concorrenza fra politici per conquistare il consenso degli elettori viene sviluppata su mercati diversi e non su un unico mercato come nel modello di Tiebout. Gli stessi Breton e Salmon, addirittura, arrivano a sostenere l'ipotesi che tale concorrenza possa svilupparsi anche senza mercato ossia in un ambiente nel quale i cittadini prendono in considerazione le promesse elettorali, il comportamento precedente dei politici etc..

Breton e Salmon, in sintesi, ritengono che l'argomento a favore della presenza di un pluralismo di livelli dotati di autonomia risieda nella capacità, di una struttura così organizzata, di ridurre le problematiche di

²³ Calvi A. (2009), Modelli economici per comprendere il decentramento energetico in www.ambientediritto.it/dottrina/...a/modelli_economici_calvi.htm.

asimmetria informativa e di sviluppare i meccanismi incentivanti.

Dall'altra parte stessi autori riconoscono alcuni rischi/limiti cui porre attenzione al fine di evitare effetti distorsivi:

a) i partecipanti alla competizione partono da posizioni paritarie alla partenza, perché se ci fossero concorrenti più o meno forti allora i concorrenti svantaggiati potrebbero non partecipare alla “gara” con la conseguente necessità di meccanismi perequativi sia di tipo orizzontale che verticale;

b) il contratto che lega i politici agli elettori ha natura incompleta in quanto, spesso, l'elettore ha difficoltà a percepire e valutare l'operato del politico e a comprendere la motivazione del politico locale .

In riferimento alla dimensione verticale della competizione, essa trae origine dalla naturale sovrapposizione degli effetti generati dalle diverse politiche attribuite a livelli differenti (ad esempio, in Italia si assiste all'affidamento al governo centrale della politica industriale e alle regioni italiane della politica ambientale).

Le influenze delle due politiche si accavallano, permettendo così ai cittadini di scegliere quale sia la soluzione preferita e ponendo, così, i due livelli in competizione tra loro.

Occorre evidenziare che esiste concorrenza verticale anche quando le competenze sono perfettamente separate.

Tale concorrenza ha effetti positivi, come la compensazione da parte di un governo di eventuali errori effettuati da governi di altri livelli, ma anche negativi, perché può generare conflitti tra i vari livelli di governo per il mancato coordinamento o per il controllo da parte del governo centrale.

3.2. Il federalismo funzionale

La teoria del federalismo funzionale nasce dall'idea di concorrenza tra le giurisdizioni e affronta in modo innovativo uno dei punti problematici dell'applicazione dei principi della teoria del federalismo fiscale: cioè la difficoltà di far corrispondere le giurisdizioni politiche a quelle economiche.

Il federalismo funzionale si sviluppa con gli studi di Casella – Frey²⁴ e Eichenberger²⁵.

Il principio innovativo di questo federalismo è il venir meno della necessaria corrispondenza tra giurisdizioni politiche ed economiche per il rispetto del principio di equivalenza fiscale. Tale criterio può essere perseguito attraverso l'istituzione di giurisdizioni funzionali sovrapposte alla struttura degli enti locali esistenti.

L'obiettivo del federalismo funzionale è affidare a questi particolari enti monofunzionali, l'offerta di alcuni beni o servizi pubblici, prima gestita dai tradizionali enti multifunzionali. Si tratta, quindi, di “ricostruire le condizioni di applicazione del principio di equivalenza fiscale a partire dai singoli beni o servizi pubblici locali esistenti”²⁶.

Le giurisdizioni funzionali, dette FOCJ (*Functional overlapping competing jurisdictions*), devono possedere le seguenti tre caratteristiche²⁷, per raggiungere gli obiettivi prefissati:

- 1) essere amministrate con strumenti di democrazia diretta;
- 2) essere in concorrenza tra di loro;
- 3) costituirsi su base volontaria.

In sintesi, la vera novità del federalismo funzionale è la possibilità, contrariamente alla teoria tradizionale, che un individuo possa appartenere contemporaneamente a comunità differenti e quindi possa fruire di servizi e di beni pubblici, indipendentemente dalla giurisdizione locale in cui risiede. Nonostante tale approccio sia molto innovativo e nella realtà molto presente, la sua realizzazione presenta molto spesso delle difficoltà, legate soprattutto all'aumento dei costi di amministrazione e ai vincoli necessari per la formazione delle giurisdizioni funzionali o per la modifica degli enti locali esistenti, in termini di competenze e confini.

²⁴ Casella, A.- Frey, B., (1992), *Federalism and club: toward an economic theory of overlapping political jurisdiction*, European Economic Review, vol. 36 (2-3), pp. 639-646.

²⁵ Frey B.S. Eichenberger R. (1996) FOCJ: *Competitive Governments for Europe*, International review of Law and Economics, vol.16, n. 3, p. 315-327.

²⁶ Fiorillo F. – Robotti L. (a cura di), (2007), *L'unione di comuni. Teoria economica ed esperienze concrete*, Franco angeli, Milano.

²⁷ Liberati P. (1999), *Il federalismo fiscale*, Hoepli, Milano.

3.3. Il federalismo cooperativo

Il federalismo cooperativo afferma che la competizione non è la sola via per raggiungere l'efficienza.

Ciò perché, così come esistono nel mercato dei beni privati gli accordi di coordinamento e integrazione, esistono altri accordi simili, tra i diversi livelli di governo, finalizzati ad una più efficiente produzione di beni pubblici. In altri termini, si può avere una forte cooperazione tra livelli di governo, all'interno di un assetto federale, dove i vari livelli tendono a specializzarsi in attività complementari.

Il filone cooperativo prende spunto dalla teoria dei giochi per dimostrare che la cooperazione in taluni casi, nel settore pubblico, raggiunge risultati, in termini di efficienza, qualitativamente superiori alla competizione. Nel gioco matematico il dilemma del prigioniero, i due giocatori/prigionieri scelgono di non cooperare proprio per inseguire la massima soddisfazione in termini personali, salvo ottenere un risultato inefficiente rispetto a quello ottenibile tramite una collaborazione. Nei giochi *one shot* (come nel caso del dilemma del prigioniero), dove prevale una strategia egoistica di breve periodo si arriva a soluzioni inefficienti mentre attraverso i super giochi, cioè i giochi ripetuti più volte nel tempo, la cooperazione tende a svilupparsi. Una delle strategie dei supergiochi maggiormente conosciuta è quella nota come *tit for tat*²⁸. Tale strategia è, infatti, caratterizzata dal ripetere al proprio concorrente la stessa mossa che egli ha fatto immediatamente in precedenza.

I sostenitori del modello cooperativo lo ritengono superiore a quello competitivo proprio per la maggiore partecipazione dei cittadini che si sviluppa in esso. A tal proposito, Rawls²⁹, in un saggio del 1971, introduce la tematica della cooperazione con il “velo di ignoranza” che conduce tutti i protagonisti ad una “posizione originaria” di totale uguaglianza.

In conclusione, in uno stato con struttura federale, poiché non esistono

²⁸ Axelrod R. – Hamilton W. (1981), *The Evolution of Cooperation*, Science, 242 (4884), 1385-1390. Il nome “*tit for tat*” è una locuzione inglese che significa ritorsione equivalente e deriva dall'espressione *tip for tap* che potrebbe essere tradotta con “colpetto per colpetto” ovvero piccola ripercussione a fronte di una piccola provocazione.

²⁹ Rawls J. (2008), *Una teoria della giustizia*, Feltrinelli, Milano.

garanzie sull'assenza di conflittualità tra i vari livelli di governo (poiché esistono trade-off tra gli obiettivi dei vari livelli), si deve sia sviluppare cooperazione tra i vari livelli di governo al fine di equilibrare costantemente gli obiettivi, sia prevedere meccanismi perequativi sia di natura verticali che orizzontale.

4. Il federalismo fiscale di seconda generazione

4.1. Le due generazioni a confronto

Il filone della Second-Generation Theory viene codificato da Qian e Weingast a metà degli anni novanta ma si sviluppa su una letteratura molto più ampia.

La Second Generation Fiscal Federalism Theory (SGFF) integra la First Generation Fiscal Federalism Theory (FGFF) attraverso la critica del dittatore benevolente e l'analisi dei problemi di asimmetria informativa.

La distinzione tra FGFF e SGFF era già stata evidenziata da Musgrave³⁰.

Le teorie di economia pubblica possono essere affrontate da due punti di vista: con una prima modalità, detta normativa, si tenta di affermare le regole e i principi che rendono efficiente l'economia pubblica [...]; nel secondo approccio, detto positivo, si cerca di sviluppare una teoria che ci permette di spiegare perché le politiche esistenti sono perseguite, al fine di prevedere quali saranno le politiche da perseguire in futuro.

La FGFF è in gran parte normativa e presuppone che i decisori pubblici siano massimizzatori benevoli del benessere sociale.³¹

Al contrario, nella SGFF i funzionari pubblici hanno obiettivi, indotti da istituzioni politiche, che sistematicamente, divergono dalla finalità di massimizzare il benessere dei cittadini³², come evidenzia, efficacemente, lo stesso Hatfield: *“la politica economica non è decisa da benevoli pianificatori sociali, bensì da amministratori, di solito con almeno un occhio alle loro prospettive di rielezione.”*³³

Non c'è una demarcazione netta tra le due generazioni di federalismo fiscale. Infatti, molte opere della prima generazione sviluppano notevoli

³⁰Musgrave R.A. (1959), *The theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York.

³¹Oates W.E. (1972), *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Jovanovich, New York;
Rubinfeld D. (1987), *Economics of the Local Public Sector*, *Handbook of Public Economics*, Elsevier, pp. 571-646, New York.

³² Oates W.E. (2005), *Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism*, *International Tax and Public Finance*, 12, pp. 349-373; Garzarelli G. (2004), *The Theory of Fiscal Federalism as a Theory of Economic Organization: Assessment and Prospectus*, Working Paper, Department of Economics, Università degli Studi “La Sapienza”, Rome; Qian Y. – Weingast B.R. (1997), *Federalism as a Commitment to Preserving Market Incentives*, *Journal of Economic Perspectives*, 11, pp. 83-92.

³³ Hatfield J.W. – Padrò I. Miguel G. (2011), *A political economy Theory of particular decentralization*, *Journal of the European Economic Association*.

implicazioni per la seconda. Tuttavia, la distinzione è rilevante in riferimento all'estensione del federalismo normativo fiscale anche ad aspetti che tengano, sistematicamente, in considerazione degli incentivi pubblici ufficiali.

La teoria classica del federalismo sottolinea due fonti di vantaggio del decentramento.

In primo luogo, Hayek afferma che, poiché, i governi locali e i consumatori hanno informazioni migliori rispetto al governo nazionale sulle preferenze e le condizioni regionali, sapranno prendere decisioni migliori.

In secondo luogo, Tiebout³⁴ sostiene che la concorrenza tra le giurisdizioni consente ai cittadini di selezionare e allineare le loro preferenze con un menù particolare di beni pubblici locali. In questo spirito, Musgrave³⁵ ha mostrato come l'assegnazione appropriata di giurisdizione sui beni pubblici e sulle imposte possa aumentare il benessere. Sebbene questi due autori studino le caratteristiche centrali del federalismo, non analizzano del tutto il funzionamento e i benefici: la prima generazione di teorie economiche ignora completamente la problematica del perché gli amministratori debbano avere un incentivo a comportarsi secondo le modalità previste dalla teoria: esse danno per scontato che i funzionari politici forniscano beni pubblici e preservino i mercati.

Interessante è altresì il parallelismo tra l'approccio di prima generazione al federalismo e la teoria neoclassica della ditta. Entrambi trattano le organizzazioni che studiano, imprese e governi, come scatole nere gestite da persone che agiscono con benevolenza a favore di azionisti o cittadini.

Per il federalismo di seconda generazione, invece, la struttura di *governance* dello stato determina le modalità con cui i governi si impegnano a fornire beni pubblici efficienti e incentivi che salvaguardino il mercato. Preservare i mercati richiede che lo stato sia efficace e abbia un'ingerenza limitata sull'economia. Diversi sono i meccanismi utilizzati per raggiungere questo obiettivo, come ad esempio lo stato di diritto, la separazione orizzontale dei poteri (ad esempio in esecutivo giudiziario e legislativo), e la democrazia,

³⁴ Tiebout C. M. (1956), *op.cit.*

³⁵ Musgrave R. A. (1959), *op.cit.*

ma sono tutti imperfetti. Il federalismo, inteso come l'appropriato decentramento dal governo centrale alle amministrazioni locali, fornisce un'altra soluzione: la teoria mostra come le istituzioni d'impresa o le strutture di governo possono essere strutturate in modo che, interagendo con il mercato, allineino gli incentivi degli amministratori con gli interessi dei cittadini perché, altrimenti, come i dirigenti delle imprese, anche i funzionari politici, se data loro l'opportunità, si approprieranno di rendite decisionali.

Altre caratteristiche della teoria dell'impresa post classica, possono essere utilizzate, per analogia, per lo studio del federalismo.

In primis, la ripartizione delle informazioni e del potere incide direttamente sul grado di impegno. In particolare, l'efficienza può sorgere in un ambiente dinamico se il livello governativo principale cede alcuni poteri e informazioni.

In secondo luogo, la concorrenza può essere utilizzata come dispositivo disciplinare in presenza di problemi di incentivi manageriali, costringendo i responsabili a riflettere sugli interessi dei cittadini. Quindi, parallelamente a quanto indicato nella teoria dell'impresa le caratteristiche del federalismo (decentramento di informazioni / poteri e competizione inter giurisdizionale) sono in grado di fornire impegni credibili a garantire i diritti economici e promuovere i mercati.

4.2. Il market preserving federalism: Qian - Weingast³⁶

Su queste basi Qian e Weingast sviluppano una teoria comparata della *governance* decentrata capace di spiegare la differenza di prestazioni economiche tra vari tipi di decentramento. Questo approccio rende esplicite alcune ipotesi che invece sono implicite nell'approccio FGFF, valorizzando l'importanza degli incentivi rivolti agli amministratori politici.

Gli autori elencano un insieme di condizioni che aiutano a differenziare i sistemi federali. Esiste, innanzitutto, una condizione base necessaria per il

³⁶ Weingast B.R. (1995), *The Economic Role of Political Institutions: Market- Preserving Federalism and Economic Development*, Journal of Law, Economics and Organization, 11, pp. 1-31.

federalismo: la gerarchia, intesa come gerarchia nei livelli di governo con delineati ambiti di potere.

I sistemi federali, però, differiscono enormemente nel modo in cui assegnano il sopra indicato potere tra i diversi livelli di governo.

Sono altre quattro condizioni a determinare, attraverso una loro specifica influenza sugli incentivi degli amministratori pubblici, il modo in cui gli stati federali assegnano le autorità tra i governi nazionali e i livelli sub nazionali:

- a) l'autonomia sub nazionale: i governi sub nazionali hanno potere sui beni pubblici e sulla fornitura di servizi per l'economia locale;
- b) il mercato comune: il governo nazionale considera un mercato comune che prevede la mobilità dei fattori e dei prodotti;
- c) la presenza di rigidi vincoli di bilancio;
- d) l'autorità istituzionalizzata: l'assegnazione dei poteri politici è sottoposta al controllo del governo centrale.

A seconda di quante delle suddette condizioni vengano soddisfatte esistono differenti sistemi federali. Un tipo ideale di federalismo chiamato *Federalism market preserving* o *federalism market enhancing* soddisfa tutte e quattro le condizioni³⁷. Sono queste le condizioni che rendono espliciti alcuni dei presupposti politici della FGFF. In effetti, molti dei principali risultati di questo approccio assumono in parte o totalmente le condizioni previste nel teorema di decentramento di Oates, nella concorrenza inter giurisdizionale di Tiebout e l'assegnazione di beni pubblici a livelli appropriati di governo di Musgrave.

Qian e Weingast sostengono che il federalismo pone i governi sub nazionali in concorrenza tra loro e questo favorisce la prosperità economica locale piuttosto di costosi interventi di mercato al servizio di gruppi di interesse. La concorrenza tra giurisdizioni limita la capacità di un governo sub nazionale di abusare del proprio potere politico, per esempio, anticipando

³⁷ Qian Y. – Weingast B.R. (1997), *Federalism as a Commitment to Preserving Market Incentives*, Journal of Economic Perspectives, 11, pp. 83-92.

sugli investimenti o conferendo posizioni di privilegio come i monopoli. La ragione di tali posizioni è che i governi che non riescono a promuovere i mercati rischiano di perdere, a favore di altre aree, due fattori produttivi determinanti per maggiori entrate fiscali: il capitale e il lavoro.

Un'efficace concorrenza inter giurisdizionale richiede, quindi, le quattro condizioni istituzionali prima indicate:

- I governi sub nazionali devono poter adattare le politiche alle loro circostanze e, di conseguenza, è necessaria un'autonomia sub nazionale.

Per il principio di assegnazione della FGFF questi governi devono avere un notevole potere di regolamentare i mercati locali, di adattare la fornitura di beni pubblici e servizi alle circostanze locali e di stabilire le aliquote fiscali, in modo da riflettere perfettamente i benefici dei servizi pubblici;

- Le giurisdizioni non devono affrontare restrizioni agli scambi di persone o fattori attraverso i confini giurisdizionali: da qui la condizione del mercato comune.

La condizione del mercato comune richiede che gli stati della federazione partecipino ad un mercato nazionale, senza barriere interne, in modo che i fattori e i prodotti abbiano la libera mobilità oltre i confini sub nazionali. Il fallimento della condizione del mercato comune crea una patologia nella quale il governo sub nazionale diventa *de facto* "governo nazionale" con le sue competenze. La possibilità di creare barriere commerciali interne al circuito inter giurisdizionale limita il federalismo dei governi sub nazionali perché favorisce le rendite di posizione e la corruzione;

- Il vincolo rigido di bilancio riguarda sia i finanziamenti statali sia i trasferimenti fiscali tra i vari livelli di governo.

Questa condizione richiede che i governi sub nazionali sopportino le conseguenze finanziarie delle loro decisioni politiche in modo da non poter spendere al di là dei loro mezzi. Un vincolo di bilancio molto stringente impedisce, anche, al governo federale il salvataggio dei governi sub nazionali che vadano in deficit. Per la logica della SGFF, un vincolo di bilancio stringente impone agli amministratori locali una prudente gestione

fiscale della loro giurisdizione³⁸, mentre i governi sub nazionali di fronte a un vincolo di bilancio morbido sono incentivati a spendere oltre le proprie possibilità perseguendo costosi interventi di mercato, sovvenzionando le imprese in difficoltà e tutelando interessi specifici di gruppi di potere. In sintesi gli incentivi fiscali di un vincolo di budget morbido lavorano contro la prudenza fiscale;

- La condizione finale (l'autorità istituzionalizzata) fornisce il collante per il sistema decentrato.

Questo elemento richiede che il decentramento non sia sotto il controllo discrezionale o unilaterale del governo nazionale, bensì devono esistere una serie di istituzioni che impediscono al governo nazionale di alterare o annullare gli aspetti delle autonomie sub nazionali. Altrimenti, in assenza di questo fattore, il governo nazionale può compromettere l'autonomia dei governi locali e quindi i benefici della concorrenza tra di loro. La condizione di autorità istituzionalizzata è facile da comprendere in astratto ma sappiamo troppo poco sui meccanismi che rendono alcuni sistemi federali di successo. Una serie di autori sostengono che la forma dei sistemi dei partiti è essenziale per mantenere il federalismo. Secondo Riker³⁹, alcuni sistemi permettono alle élites nazionali di dominare i partiti, altri permettono alle élites locali di dominare e altri ancora consentono un equilibrio di potere tra le élites nazionali e quelle locali. Quando le élites nazionali dominano il sistema, è probabile che costringano i responsabili locali ad andare avanti con cambiamenti istituzionali che compromettono i poteri del governo locale. Un sistema di partiti, invece, dominato dalle forze locali conduce a distorsioni di segno opposto: élites nazionali costrette ad accettare i comportamenti comuni dei governi sub nazionali come ad esempio la copertura dei deficit locali di bilancio. Di conseguenza, secondo Riker, un sistema partitico equilibrato tra nazionale e locale ha maggiori probabilità di sostenere il decentramento e favorire lo sviluppo.

38 Shah - Anwar (1977), *Fiscal Federalism and Macroeconomic governance: For Better or Worse?*, Work paper World Bank, New York.

39 Riker W.H. (1964), *Federalism: Origins, Operations and Significance*, Little Brown, Boston.

L'insieme delle quattro condizioni, che determinano il *market - preserving federalism*, caratterizzano, anche, una serie di patologie del federalismo perché l'assenza di una o più di queste condizioni implicano una certa forma di inefficienza:

- l'assenza di un'autorità politica sub nazionale inibisce la concorrenza sub nazionale e la capacità dei governi locali di adattare le politiche alle condizioni del territorio;
- la mancanza di un mercato comune ostacola la concorrenza tra le giurisdizioni in modo che i governi sub nazionali hanno maggiori probabilità di degenerare in corruzione allocazione inefficiente delle risorse e ricerca della rendita;
- un vincolo di bilancio moribondo permette ai governi sub nazionali di vivere al di sopra dei propri mezzi;
- infine, l'assenza di un'autorità istituzionalizzata consente al centro di minacciare le giurisdizioni sub nazionali che cercano l'indipendenza politica.

Questa breve analisi sulle patologie del federalismo fiscale suggerisce perché recenti riforme federaliste sono fallite, ossia perché, spesso, il decentramento non riesce a sviluppare istituzioni che preservino il mercato.

Un altro elemento fondamentale nell'analisi di Qian–Weingast riguarda i sistemi dei trasferimenti intergovernativi.

L'approccio SGFF modifica le conclusioni del FGFF circa i dispositivi di trasferimenti intergovernativo.

L'FGFF non pone attenzione agli incentivi, ai meccanismi di trasferimento mentre l'SGFF, nell'analisi di Qian e Weingast, offre diversi spunti per la progettazione dei suddetti dispositivi di trasferimento.

In primo luogo, i due autori evidenziano l'importanza cruciale della generazione delle entrate da parte delle amministrazioni locali. Questo elemento oltre a rendere le amministrazioni locali più sensibili ai cittadini, aumenta gli incentivi per fornire al mercato beni pubblici migliori. La generazione di entrate locali è importante anche sotto un profilo prettamente politico: i governi centrali di molti paesi in via di sviluppo, ad esempio, decentrano, spesso, con condizioni troppo stringenti che compromettono gli

effetti del decentramento e, di conseguenza, i governi sub nazionali, infatti, hanno frequentemente poche risorse con cui resistere al centro. In sintesi, maggiori entrate indipendenti per i governi sub nazionali sono una leva di contrattazione importante nel fornire un maggior grado d'indipendenza.

In secondo luogo, la SGFF sottolinea l'importanza delle funzioni di passo nei sistemi di trasferimento per fornire i governi sub nazionali maggiori incentivi marginali finalizzati alla crescita economica locale. Più in generale, l'approccio di interesse fiscale dimostra che la forma del sistema fiscale influenza le politiche sub nazionali di governo, in particolare le politiche in riferimento al mercato. Tutti i governi hanno una tendenza verso le politiche che aumentano il loro PIL perché il mercato di miglioramento dei beni pubblici aumenta le loro entrate fiscali e così i governi che si basano su un'ampia base imponibile sono più propensi a promuovere la crescita economica locale rispetto a governi che basano le loro entrate sui privilegi e i monopoli. L'approccio SGFF, inoltre, afferma che la maggiore ritenuta delle entrate marginali da parte di governi locali aumenta gli incentivi degli amministratori locali a fornire beni pubblici. La maggiore ritenuta dell'imposta marginale aumenta il ritorno fiscale di questi beni e quindi li rende più attraenti per i decisori pubblici locali.

La più grande area di confusione, di prospettive tra FGFF e SGFF riguarda i meccanismi finanziari. Qian e Weingast, riconoscono l'importanza di stabilire vincoli di bilancio stringenti per tutti i livelli di governo soprattutto locali perché, al contrario, i vincoli di bilancio morbidi sviluppano bassi incentivi e portano ad una serie di problemi finanziari ed economici.

Tuttavia prospettiva di seconda generazione dei due autori non fornisce una normativa completa sul federalismo fiscal sebbene l'analisi degli incentivi agli amministratori politici offre diversi spunti nella progettazione dei sistemi decentrati.

In primo luogo, il decentramento migliora la responsabilità e il controllo pubblico sviluppando, così, una maggiore concorrenza e permettendo agli elettori delle varie regioni di confrontare le diverse amministrazioni.

Il decentramento mette, infatti, in competizione i governi locali perché da un lato, come Tiebout ha sottolineato, sviluppa la concorrenza sui fattori di

produzione e fornisce ai governi locali incentivi per la crescita economica; dall'altro perché fornisce un metro di giudizio per misurare la concorrenza in modo che i cittadini possano confrontare le prestazioni del loro governo con quello dei vicini.

Inoltre, l'implementazione del decentramento può essere effettuata con il c.d. decentramento per passi.

Il primo passo viene progettato per dare una dimostrazione del funzionamento del decentramento. Per fare ciò, il centro designa un piccolo numero di regioni che acquisiscono maggiori poteri e risorse in modo tale da poter riformare un passo avanti agli altri. Quando le regioni scelte sono quelle per lo più atte a favorire i mercati, magari sfruttando le opportunità internazionali, l'esperimento di decentramento è più probabile che sia giudicato un successo ed esteso alle altre regioni. La strategia di un "passo avanti" interagisce con la concorrenza fornendo ai cittadini la dimostrazione che il decentramento possa portare vantaggi rispetto allo *status quo*.

4.3. Il federalismo asimmetrico e menù – based: Congleton⁴⁰

Congleton analizza gli accordi tra governi che determinano la divisione del potere politico tra i livelli centrali e i livelli regionali per comprendere meglio il modello di decentramento che si osserva negli stati moderni.

Il grado di centralizzazione è influenzato sia da considerazioni di carattere politico che di natura economica. Non emerge nessun livello uniforme di centralizzazione. Infatti, il grado di centralizzazione si differenzia a seconda delle circostanze iniziali, degli attori politici coinvolti e in base alla distribuzione delle richieste di autonomia regionale.

Congleton ritiene che il decentramento non sia una caratteristica esogena di una comunità politica ma il risultato endogeno di negoziati in corso sulla distribuzione del potere politico tra autorità centrali e governi locali. Quindi il grado di autonomia locale può variare da regione a regione perché la

⁴⁰ Congleton R.D. -Kyriacou A.- Bacaria J. (2003), *A Theory of Menu Federalism: Decentralization by Political Agreement*, Constitutional Political Economy, Volume 14, Issue 3, pp. 167-190.

domanda di potere tende a variare in base alle esigenze locali del reddito e dell'organizzazione.

Congleton analizza alcuni elementi che determinano la ripartizione delle competenze politiche tra i vari livelli.

Dapprima osserva che il livello di centralizzazione esibito da una nazione varia con la domanda regionale di servizi per il governo e l'efficacia di altri supporti alle istituzioni politiche.

Queste argomentazioni sono già state sviluppate da Oates⁴¹ ma le conclusioni di Congleton si basano su un'analisi positiva piuttosto che normativa: si tratta di un'implicazione di "mercati politici" per il livello di potere nei governi decentrati.

Infatti, nell'analisi "quasi-costituzionale"⁴², la contrattazione tra le autorità per trasferire potere politico dal centro ai livelli locali o, viceversa, dal locale al centro ha la finalità di realizzare vantaggi da scambio politico.

Quindi, anche se il risultato finale è simile a quello di Oates e alle precedenti analisi sul federalismo fiscale, Congleton, non avendo pretese normative, cerca, piuttosto, di trovare il processo politico in grado di generare una maggiore efficienza nei risultati.

In secondo luogo, oggetto di analisi da parte dell'autore sono le questioni della storia e le situazioni istituzionali originarie nonché i diversi punti di partenza che implicano differenze di potere contrattuale e di conseguenza difformità nel prezzo implicito del decentramento.

Infatti, da una parte, ci sono spesso differenze nelle caratteristiche fisiche dei governi regionali e locali. I vari governi regionali sono spesso differenti in dimensioni fisiche, per popolazione, per livelli di reddito e per potere politico.

Dall'altra, quando i governi locali hanno l'autorità di prendere decisioni fiscali in loco, l'estensione della *governance* locale varia spesso tra le regioni a causa delle differenze negli equilibri politici interregionali.

Pertanto, si generano rapporti costituzionali differenti a seconda di due

⁴¹ Oates (1972), *op. cit.*

⁴² Congleton R.D. -Kyriacou A.- Bacaria J. (2003), *op.cit.*, pp. 167-190.

situazioni storiche originarie.

Si analizza il caso in cui lo Stato sia *over centralized*.

Esistono casi in cui, alcune, ma non tutte, le regioni o centri urbani chiedono e ottengono potere di regolamentazione fiscale o produzione di servizi governativi. Questa impostazione è quella in cui un governo regionale richiede al governo centrale privilegi specifici o maggiore autonomia in un settore di interesse reciproco. Ogni volta che entrambi i governi regionali e centrali possono trarre beneficio dall'aumento delle autonomie locali di un sottoinsieme dei governi regionali, un sistema federale può dirsi sovra-centralizzato. Da una maggiore decentralizzazione possono sorgere vantaggi reciproci in precedenza non realizzati per una serie di ragioni. Per esempio, la moderna teoria del leviatano suggerisce che spesso esistono vantaggi dalla negoziazione tra i livelli regionali e centrali di governo.

Brennan e Buchanan⁴³ dimostrano che il governo centrale nella massimizzazione delle entrate tende a tassare eccessivamente i suoi cittadini. Le analisi complementari di spesa pubblica⁴⁴ suggeriscono che nella massimizzazione delle entrate nette lo stato tende a erogare servizi inadeguati.

Insieme, le linee di ragionamento di Buchanan e Olson convergono su un punto: tutte le regioni ricevono servizi da parte del governo centrale ma tali servizi sono forniti a livelli e prezzi che differiscono da quelli Pareto-efficienti. I servizi pubblici che incrementano il reddito imponibile sono inadeguati perché il governo centrale riceve solo una parte di un'eventuale aumento di base imponibile generato dal servizio pubblico.

La logica essenziale di questo argomento può essere dimostrata matematicamente.

Si consideri la formula matematica d'imposte e servizi pubblici previsionali per la massimizzazione delle entrate nette del governo centrale. Le entrate

⁴³ Brennan G. – Buchanan J. M. (1977), *Towards a Tax Constitution for Leviathan*, Journal of Public Economics, 8, pp. 255-73. Brennan G. – Buchanan J. M. (1980), *The Power to Tax. Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge, Cambridge University Press.

⁴⁴ Olson M. - McGuire M.C. (1996), *The Economics of Autocracy and Majority Rule: the Invisible Hand and the Use of Force*, Journal of Economic Literature, 34, pp.72-96.

fiscali di questo governo sono caratterizzate dalla somma dei ricavi da ciascuno dei suoi territori:

$$T = \sum_j t_j N_j Y_j(t_j, G_i) \quad (I)$$

Il reddito imponibile di ciascun territorio è la sua popolazione, N_j , per il suo reddito medio, Y_j , che impiega con il livello dei servizi del governo, G_i , e con l'aliquota fiscale media nazionale, t_j . G_i si assume per ipotesi essere un bene pubblico nazionale, come le infrastrutture dei trasporti, la pubblica sicurezza, la qualità ambientale o la difesa nazionale. Il costo di fornitura del servizio pubblico i è:

$$C = c(G_i). \quad (II)$$

I risultati dei servizi pubblici e le aliquote fiscali che massimizzano le entrate fiscali nette possono essere caratterizzate dal differenziarsi dell'equazione I e II rispetto a T_j e G_i .

$$\sum_j t_j N_j Y_{j t_i} + N_j Y_j(t_j, G_i) = 0 \quad (III)$$

$$\sum_j t_j N_j Y_j G_i - C_{G_i} = 0. \quad (IV)$$

Si noti che il servizio pubblico è inadeguato per la nazione nel suo complesso quando $T_j < 1$ e $C_{G_i} > 0$, perché massimizzare il reddito nazionale richiede:

$$\sum N_j Y_j G_i - C_{G_i} = 0.$$

I servizi pubblici che sono apprezzati dai residenti locali, ma che non incrementano il reddito imponibile, non vengono forniti a tutti. Di conseguenza, i vantaggi di scambio costituzionale possono spesso essere realizzati, in tali sistemi politici, attraverso il trasferimento di poteri politici verso governi locali.

In alcuni casi il modello leviatano può essere utilizzato da un governo democratico come prima approssimazione di obiettivi fiscali. Infatti, una coalizione di maggioranza può essere eletta per mettere in pratica un programma politico che richiede budget molto grandi come possono essere i programmi di grande redistribuzione egualitaria. Possiamo notare, ad esempio, che i socialdemocratici svedesi hanno governato, nel loro Paese, per la maggior parte del ventesimo secolo con obiettivi politici simili a

quelli sopra indicati e sono stati fermati, alla fine, da vincoli economici che hanno limitato le entrate del governo. Occorre precisare, tuttavia, che i vantaggi di una maggiore decentralizzazione possono sorgere, in moderni stati democratici, anche in contesti in cui i programmi del governo centrale non sono vincolati dalle entrate fiscali. Benefici reciproci derivanti da un maggior decentramento possono insorgere per varie ragioni.

Nuovi vantaggi dalla negoziazione possono derivare da una divisione inizialmente Pareto-efficiente dei poteri politici se imprevisti shock tecnologici o politici influenzano le richieste per i servizi pubblici locali. Nuove tecnologie di produzione o innovativi metodi di organizzazione possono ridurre il vantaggio relativo di una produzione centralizzata di servizi pubblici riducendo i costi della produzione decentrata. Nuove circostanze politiche o istituzionali possono cambiare i rischi associati ad un potere politico centralizzato. La domanda di servizi pubblici, può essere altresì influenzata da cambiamenti delle preferenze, della mobilità, della ricchezza, del tempo, o delle regole di voto.

Nella sovra-regolazione centralizzata, il governo centrale controlla in genere quello che potremmo definire la fornitura delle autonomie locali: cioè la misura in cui il potere politico sarà concesso e il “prezzo” che si deve versare per l'autonomia. Il governo centrale, nella sua qualità di fornitore monopolista di potere politico locale, può manipolare le esigenze politiche economiche di autonomia per massimizzare i ricavi e, o l'appoggio elettorale del livello regionale. Il trasferimento di autorità a nuovi gruppi regionali è semplicemente un'altra fonte di reddito, e/o di altri servizi, per il leviatano. All'interno di un'istituzione democratica, invece, il trasferimento di una specifica delega ai governi regionali o località è semplicemente un'altra variabile politica per poter aumentare i voti ricevuti dai partiti nazionali.

Congleton determina, quindi, il prezzo di maggior autonomia politica in presenza di uno stato sovra centralizzato.

Il costo marginale che il governo centrale deve sostenere per la concessione di maggiore autonomia regionale consiste, per la maggior parte, in maggiori costi amministrativi, politici e di sicurezza associati al governo più

autonomo e di conseguenza alla regione più indipendente. Il costo amministrativo di concessione di nuove e maggiori competenze di governi locali è più o meno lo stesso fra le comunità e quindi la curva di costo marginale per il governo centrale è una linea orizzontale. Il “prezzo” politico di maggiore autonomia può chiaramente essere al di sopra del costo marginale del governo centrale perché quest’ultimo ha il potere di monopolio nel mercato delle autonomie locali. All’interno di un modello leviatano, il “prezzo” delle autonomie locali può essere interpretato come il prezzo di monopolio fissato dal governo centrale, mentre all’interno di un regime democratico il prezzo può essere interpretato come il costo locale per sostenere progetti di particolare interesse per i governi nazionali ma invisibili da parte degli elettori locali. Congleton analizza il grado di autonomia “acquistato” dai vari governi regionali. Si assume, per ipotesi, che il governo centrale non discrimini il prezzo tra le comunità o tra le diverse aree di servizio.

Le differenze nelle domande locali implicano che ogni governo regionale ha un “prezzo” di riserva per l’ottenimento di potere necessario per fornire e finanziare il proprio livello di servizi ideale, e che questi prezzi di riserva variano tra le regioni. La volontà di un governo regionale di chiedere l’autonomia varia con la ricchezza dei suoi cittadini e con l’intensità delle preferenze dei cittadini per dei servizi inadeguati, di conseguenza il massimo sacrificio che le regioni sono disposte a sostenere per ottenere un potere locale può variare molto sia all’interno che tra i settori delle politiche pubbliche.

La domanda nazionale di decentramento può essere osservata ordinando i prezzi di riserva regionale per maggiori servizi autonomi in ogni area dall’alto al basso. La Fig. 6 mostra un equilibrio tipico in questo “mercato politico” per una particolare area di autonomia locale.

Lo schema della Fig. 6 implica che il federalismo asimmetrico è il risultato in presenza di sostanziali differenze regionali nella richiesta di autonomie locali e nella mancanza di prezzi più o meno uniformi. La comunità a sinistra dell’intersezione tra la curva della domanda e la curva del costo marginale vuole ottenere poteri politici locali in aree politiche di interesse.

La comunità a destra accetta il pacchetto fiscale fornito dal governo centrale. Come nei mercati ordinari le uniche comunità disposte a pagare il prezzo saranno quelle effettivamente sicure di ottenere ulteriori economie locali. Maggiori sono i settori politici di pertinenza delle autorità locali ottenuti dalle comunità maggiore è il grado di decentramento medio nazionale. Tuttavia solo nei paesi in tutti (o nessuno) i governi locali hanno acquistato poteri politici, il sistema risulta completamente uniformemente federale in termini di potere politico locale.

La statica comparata del mercato dell'autonomia locale è simile a quello di ordinari mercati monopolistici.

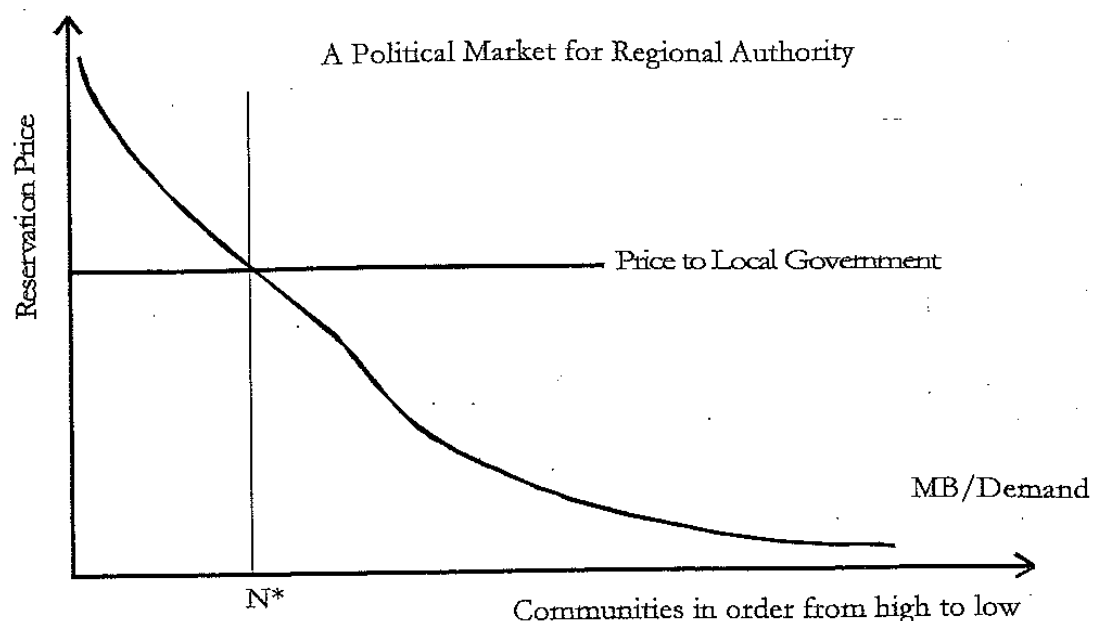


Figura 6 – Il mercato politico per l'autonomia locale. Fonte: Adattamento Congleton (2003)

Quanto più aumenta la disponibilità a pagare per avere maggiori poteri in alcuni ambiti o diminuiscono i costi sostenuti dalle autorità richiedenti allora il grado di autonomia acquisito o comunque assicurato dal governo tende ad aumentare. Viceversa enti locali che trovano il loro beneficio in declino o non reggono l'aumento dei costi di quest'ultimi tendono a rinunciare all'autonomia posseduta. Il prezzo richiesto per l'autonomia riflette la domanda e le condizioni di costo derivanti dal governo centrale.

Analizziamo ora il caso in cui lo Stato sia *under centralized*.

Esistono casi in cui alcune regioni, ma non tutte, accettano di delegare

poteri ad un'autorità centrale. L'organizzazione di un processo decisionale può dirsi sotto centralizzata in situazioni nelle quali l'esternalità sovra regionale o i problemi di beni pubblici sono marginali in quanto esistono reciproci vantaggi non realizzati che maturano con il coordinamento delle politiche di governo regionale. Questi vantaggi non realizzati che si sviluppano con la centralizzazione possono esistere per molte ragioni: una richiesta di maggiore centralizzazione può riflettere di solito "problemi nell'applicazione dei contratti di Coase per risolvere il coordinamento, la presenza di esternalità e problematiche nella gestione dei beni pubblici"⁴⁵. La sotto centralizzazione può anche essere causata da inattese variazioni in ambito economico, scientifico, politico e da circostanze che aumentano il vantaggio di costo di una produzione centralizzata o riducono i rischi associati a politiche centralizzate.

Ogni volta che la dimensione assoluta è un vantaggio nella produzione di servizi da parte del governo centrale, gli accordi istituzionali che riducono il rischio politico della centralizzazione sono nell'interesse di tutte le parti nelle confederazioni attuali e potenziali. Vi sono situazioni, nello stato sotto centralizzato, in cui i rischi politici per la minoranza, derivanti dalla centralizzazione, sono presenti e rallentano la costituzione di un sistema simmetrico federale.

Congleton identifica due metodi istituzionali per ridurre i suddetti rischi e ne propone un terzo innovativo.

La regola della super maggioranza nelle procedure del processo decisionale può essere utilizzata per aumentare la probabilità che le piccole regioni si integrino nella confederazione che prende le decisioni politiche poiché si riduce la loro probabilità di essere sfruttate.

Un'altra metodologia applicata è l'introduzione di vincoli sulle politiche pubbliche, come ad esempio una regola generale che evita la distribuzione discriminatoria dei servizi e delle tasse, diminuendo il rischio di essere minoranze nelle confederazioni e allo stesso tempo aumentando la stabilità

⁴⁵ Cornes R.- Sandler T. (1986), *The Theory of Externalities, Public Goods, and Club Goods*, New York, Cambridge University Press.

delle scelte politiche della maggioranza⁴⁶.

Un terzo metodo, proposto da Congleton, per ridurre il rischio politico, oltre alla regola della supermaggioranza e all'introduzione di vincoli generali, può essere quello di adottare un più flessibile sistema di appartenenza come con il federalismo "*menù-based*".

Il federalismo "*menù-based*" permette a ciascuna regione di uno stato di scegliere quali servizi saranno prodotti a livello centrale similmente a come i consumatori scelgono di abbonarsi ai servizi dalle imprese presenti sul mercato. Il carattere volontario delle "iscrizioni" permette di fornire livelli di servizio non uniformi riducendo il rischio politico per gli stati membri di trovarsi di fronte a discriminazioni di governi centrali. L'approccio c.d. *a menù* per il federalismo riduce l'aspetto del "tutto o niente" nelle decisioni di partecipazione alle politiche centralizzate perché permette ai singoli governi regionali di decidere autonomamente quali politiche mantenere autonome e quali politiche delegare all'autorità centrale. Tale tipologia di federalismo, di conseguenza, conduce a due risultati: riduce i costi di adesione per i membri marginali e quelli quasi marginali della confederazione, fornendo, al contempo, opportunità di centralizzazione supplementare per alcuni governi regionali che prima era limitata dal timore di essere minoranza. Il federalismo *menù*, potenzialmente, espande sia la partecipazione, sia la gamma dei servizi centralizzati forniti rispetto alle forme simmetriche di centralizzazione.

In conclusione, l'approccio a *menù* tende, quindi, a generare forme asimmetriche di federalismo: consente la variazione del grado di centralizzazione dei servizi da area ad area e conseguentemente fa sì che i poteri politici saranno differenti fra i vari membri.

Il prezzo relativo dell'autonomia tende a differire nell'impostazione sovra e sotto centralizzata, in particolare meno decentramento tende a sorgere nel primo rispetto al secondo caso.

Questa conclusione contrasta con l'analisi economica di Coase⁴⁷ e le teorie

⁴⁶ Buchanan J. M. - Congleton R.D. (1988), *Politics by Principle Not Interest*, Cambridge University Press.

⁴⁷ Coase R.E. (1960), *The Problem of Social Cost*, Journal of Law and Economics 3, pp. 1-44.

della centralizzazione che sostengono l'esistenza di un unico risultato pareto-efficiente della negoziazione indipendentemente dal punto di partenza. Nell'analisi di Congleton ci sono molte costituzioni pareto-efficienti: *“come in ogni scatola di Edgeworth le risorse iniziali che influenzano le parti della curva dei contratti costituzionali possono essere raggiunte tramite una serie di accordi volontari, così i differenti punti di partenza storici permettono alle comunità di raggiungere le diverse regioni della frontiera pareto-costituzionale attraverso lo scambio volontari”*⁴⁸.

L'analisi indica, che almeno al suo inizio, il federalismo è spesso un metodo per aumentare i livelli di servizio di governo rispetto a ciò che sarebbe altrimenti.

Questa conclusione è in contrasto con gran parte delle analisi moderne di federalismo che evidenziano, invece, l'importanza della concorrenza tra i governi locali come strumento per promuovere l'efficienza della fornitura di servizi pubblici. L'analisi di Congleton indica che gli incentivi iniziali per la creazione del federalismo sono spesso basati sull'incremento della domanda dei servizi della pubblica amministrazione indipendentemente se la *governance* è inizialmente troppo centralizzata o troppo decentrata. La concorrenza tra i governi locali all'interno di un sistema federale asimmetrico differisce da quella dei sistemi simmetrici perché sia nei sistemi asimmetrici dal lato della domanda sia dal lato dell'offerta ci sono variazioni nei servizi: solo le comunità che hanno il potere di fissare il livello di servizio e le imposte potranno competere su tali tasse e servizi. Di conseguenza, le asimmetrie nei poteri fiscali e normativi generano asimmetrie nella distribuzione della popolazione e della ricchezza tra le regioni che possono adeguare i propri pacchetti fiscali per attrarre nuovo capitale e lavoro e quelle che non hanno il potere di farlo e di conseguenza si attardano nello sviluppo.

Le protezioni costituzionali svolgono un ruolo importante nel determinare la disponibilità degli stati ad accettare la centralizzazione dei poteri politici. Infatti, le caratteristiche istituzionali che riducono il rischio politico del

⁴⁸ Congleton R. (2006), *Asymmetric Federalism and the Political Economy of Decentralization*, Mason University.

potere centralizzato tendono ad aumentare il grado di centralizzazione che le regioni saranno d'accordo ad accettare in quanto tali protezioni rendono più attraente la centralizzazione per il governo regionale marginale

Congleton ritiene che le assegnazioni asimmetriche di potere tra i governi siano il risultato dei negoziati tra il livello locale e centrale. Infatti, il federalismo asimmetrico permette spesso ai governi regionali e nazionali di realizzare reciproci vantaggi dalla cooperazione riducendo al minimo il rischio politico della centralizzazione del potere. Ciò non vuol dire che il federalismo asimmetrico sia sempre vantaggioso nel lungo periodo finché le asimmetrie non minano la stabilità del governo costituzionale⁴⁹ ma significa che le asimmetrie politiche sono i buoni risultati derivanti dalle negoziazioni in corso per l'assegnazione dei poteri politici. Una buona quantità di testimonianze storiche è coerente con l'analisi di Congleton. In ogni governo federale esaminato Congleton trova simmetrie significative che sono cambiate nel tempo come sono variate le circostanze politiche e economiche dei governi locali e nazionali. L'autore ritiene che queste asimmetrie, esistenti a causa di accordi quasi costituzionali, differiscano a causa di diverse valutazioni sul rischio e sul rendimento del grado di centralizzazione esistente.

Nel complesso Congleton afferma che il federalismo asimmetrico, probabilmente, emergerà in una varietà di circostanze ed è probabile che sia l'efficienza di miglioramento locale a promuovere gli interessi dei governi regionali. Questa soluzione è destinata a diventare sempre più diffusa in tutto il mondo in quanto induce paesi e regioni diverse a perseguire nuovi reciproci vantaggi dalla cooperazione riducendo al minimo i rischi politici associati al controllo centralizzato.

⁴⁹ Buchanan J. M. - Congleton R.D. (1988), *op cit.*

CAPITOLO II

IL DECENTRAMENTO FISCALE IN ITALIA

1. Dalle prime leggi federali alla riforma del titolo quinto della Costituzione

1.1. Un quadro generale

Nel nostro Paese il decentramento, anche fiscale, ha una storia ben precedente alla riforma del 2001 o all'emergere del dibattito sul federalismo. Già subito dopo l'unificazione del Paese ci furono numerose iniziative per modificare compiti e finanziamenti dei due livelli di governo allora esistenti (Comuni e Province) e nel 1931 venne varato il Testo unico della finanza locale (*R.D. 14 settembre 1931, n. 1175*) che attribuiva loro la titolarità dei più importanti tributi di quel tempo (imposta di famiglia, imposte di consumo, sovrimposte fondiarie e sui redditi d'impresa). In questo assetto non si prevedevano finanziamenti o trasferimenti da parte dello Stato, né esistevano fondi perequativi di tipo solidaristico, ma «tutti gli enti locali erano tenuti ad autofinanziarsi, utilizzando in modo diverso gli spazi di autonomia nella determinazione delle aliquote sulla varietà degli strumenti a loro disposizione⁵⁰». Questa situazione di concreta autonomia ebbe fine con la riforma tributaria del 1971⁵¹, che prevedeva un completo accentramento delle entrate e la soppressione dell'autonomia finanziaria concessa agli enti locali.

Nel 1970 cominciarono a funzionare le leggi di finanza⁵² per le Regioni, già previste nella Costituzione del 1948. Le Regioni così create erano però enti con una capacità di azione molto limitata, dato che la quasi totalità del loro finanziamento dipendeva da un sistema di trasferimenti da parte dello Stato,

⁵⁰ Giarda P. (2009), *La favola del federalismo fiscale*, ASSBB, Milano

⁵¹ Il riferimento è alla L. 9 ottobre 1971, n. 825, *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria* e i relativi 29 decreti delegati, entrati in vigore il 1 gennaio 1973 e in parte 12 mesi più tardi.

⁵² L. 16 maggio 1970, n. 281, *Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario*.

per di più legato alle decisioni di anno in anno assunte sul finanziamento dei fondi settoriali di trasferimento. Un altro punto che merita rilievo è che da quel momento in poi la spesa delle Regioni e degli enti locali venne sempre finanziata *ex post* e a piè di lista. Si tratta del criterio della spesa storica, che genera un *soft budget constraint* (vincolo di bilancio morbido) per gli enti territoriali e produce un vantaggio per gli enti inefficienti, poiché quelli che spendono di più ottengono di più dal Governo nazionale.

Agli inizi degli anni '90, le condizioni ormai molto precarie della finanza pubblica, cui avevano contribuito anche i meccanismi sopra delineati, convinsero il Governo centrale a un mutamento di rotta: si fece avanti l'idea che l'introduzione di maggiore autonomia tributaria per gli enti territoriali avrebbe potuto mitigare il problema del *soft budget constraint* e portare più efficienza nel sistema, oltre che rendere i governi locali corresponsabili del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica determinati in sede europea (i cosiddetti «parametri di Maastricht»). Il momento legislativo più importante in questa nuova direzione fu segnato dall'introduzione dell'ICI (Imposta comunale sugli immobili) nel 1993; contestualmente si modificò anche il sistema elettorale dei Comuni allo scopo di rafforzare il ruolo del sindaco a fronte di questa maggiore autonomia finanziaria. Anche per le Regioni si cominciò ad ampliare lo spettro delle entrate proprie (ad esempio venne introdotta l'imposta di bollo sulla circolazione auto, la sovrattassa di iscrizione nei pubblici registri, l'addizionale regionale sul gas metano) e si abolirono i meccanismi di finanziamento attraverso i trasferimenti vincolati. Il processo raggiunse il suo culmine con la XIII legislatura (1996-2001), che vide l'introduzione dell'IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive) nel 1997, le leggi Bassanini di riforma e semplificazione dell'amministrazione pubblica nel 1997-1998 — che introdussero il cosiddetto «federalismo amministrativo» — e il decreto legislativo n. 56/2000, che intendeva modificare radicalmente il meccanismo di finanziamento delle Regioni, legandolo a una compartecipazione all'IVA. Per le Regioni, nel 1999, si introdusse l'elezione diretta dei presidenti intrecciando fin da subito il processo di decentramento fiscale con quello di revisione costituzionale, mentre già nel 1997 si era avviato un processo di

revisione organica della Parte II della Costituzione tramite l'istituzione di un'apposita Commissione bicamerale.

Pertanto, il modello di relazioni tra ordinamenti fiscali delineato nella versione originaria della Costituzione era costruito secondo una logica piramidale e di subordinazione di fatto della legge regionale alla legge statale. L'art. 117 Cost., nel testo del 1948, elencava le materie di competenza legislativa regionale, disponendo peraltro che per le materie non espressamente indicate la competenza in via generale e residuale era dello Stato.

Ciò determinava una sostanziale subordinazione della legge regionale a quella statale, pur non individuabile nei termini di rapporto gerarchico (stante l'equiparazione delle due fonti normative), ma quale conseguenza della limitazione delle aree di competenza normativa. L'art. 119 Cost., poi, prevedeva che le Regioni disponessero di autonomia finanziaria, esercitabile attraverso strumenti tributari propri in aggiunta ai trasferimenti erariali e alla compartecipazione ai tributi dello Stato.

Anche se non accolto in modo unanime dalla dottrina, si andò delineando il convincimento che in sostanza la configurazione del sistema tributario della Regione fosse di competenza del legislatore ordinario attraverso la legge statale di coordinamento. La legge regionale si presentava pertanto come una fonte sub-primaria, idonea a disciplinare i tributi regionali nei limiti fissati dalla legge statale. Si trattava, dunque, di una competenza essenzialmente integrativa in quanto funzionale a dare attuazione ai principi espressi dalla legge statale.

Quanto, poi, ai Comuni e alle Province, l'art. 128 Cost. stabiliva che tali enti potessero esercitare una forma di autonomia finanziaria nel limite delle competenze attribuite loro dallo Stato. L'opinione generale era quindi nel senso che tale norma escludesse una vera e propria autonomia tributaria, limitando la finanza locale ai trasferimenti erariali e alle risorse extratributarie. A tali enti territoriali spettava dunque una ridotta potestà regolamentare in ordine alla disciplina dei tributi locali il cui esercizio presupponeva comunque la previa individuazione delle competenze e dei relativi limiti da parte del legislatore statale.

La prevalenza della potestà normativa statale rispetto a quella degli enti territoriali è venuta meno ad opera della L. cost. n. 3 del 2001 che ha riformato significativamente la parte della Costituzione dedicata ai rapporti tra centro e periferia. Le modifiche nel loro complesso ridisegnano il quadro costituzionale delle autonomie locali, attribuendo a queste ultime poteri e prerogative la cui dipendenza e il cui possibile condizionamento da parte dello Stato risultano fortemente ridimensionati.

1.2. Il decentramento in Italia negli anni '90

Alle origini del processo di decentramento degli anni '90 stanno ragioni di varia natura, sia tecniche sia politiche. Alla fine degli anni '80 l'Italia presentava un sistema di finanza pubblica fortemente accentrato dal lato del prelievo, in conseguenza della riforma tributaria che aveva cancellato gli ampi spazi di autonomia tributaria di cui godevano soprattutto i Comuni, sostituendoli con un sistema di trasferimenti dal Centro alla periferia. Si configurava un sistema cosiddetto di *finanza derivata*, dove attraverso i trasferimenti erariali il Centro delineava i livelli di spesa degli enti decentrati ed in parte anche le caratteristiche della stessa spesa. Nonostante l'impronta moderatamente "regionalista" della Costituzione del '48, per esempio, ancora gli inizi degli anni '90, le Regioni a Statuto ordinario erano finanziate per il 97% con trasferimenti erariali, di cui oltre il 94% a destinazione vincolata, cioè con trasferimenti a valere su diversi fondi settoriali (sanità, trasporti, agricoltura). Questo sistema incorporava molti punti critici, soprattutto effetti di deresponsabilizzazione sul comportamento degli enti locali. La determinazione annuale dei trasferimenti da parte del Centro, sulla base delle esigenze della finanza pubblica nazionale, rendeva di fatto impossibile la programmazione pluriennale del bilancio da parte degli enti territoriali; l'assenza di livelli insufficienti di autonomia tributaria al margine ne rendeva impossibile una gestione autonoma in presenza di shock differenziati; la separazione tra responsabilità di spesa e di entrata forniva incentivi ad un esagerato aumento della prima a carico del bilancio statale (*fly paper effects*); l'incapacità da parte del Centro di legare i trasferimenti erariali a indicatori "oggettivi" di fabbisogno aumentava la

discrezionalità del sistema. Un segnale evidente delle difficoltà di finanziamento del sistema degli enti decentrati erano i molteplici interventi *ex post* da parte del Centro a ripiano dei deficit accumulati a livello locale, sostenuti da tentativi ripetuti ma spesso vani di porre sotto controllo la dinamica della spesa locale. La conseguenza era una struttura di finanziamenti sostanzialmente arbitraria, basata sul cosiddetto principio della *spesa storica*, per cui chi, per qualche ragione, aveva speso di più nel passato ed era riuscito a strappare maggiori risorse, si trovava poi ad essere avvantaggiato rispetto agli altri, anche nel futuro.

L'insoddisfazione da parte dei tecnici nei confronti del sistema di finanza derivata aveva però trovato scarso ascolto da parte del sistema politico nel corso degli anni '80.

La situazione cambia radicalmente all'inizio degli anni '90, come risultato di una serie di fattori concomitanti: la crisi finanziaria dei primi anni '90, e l'idea di uscirne, almeno per quanto riguarda la finanza locale, attraverso una maggiore responsabilizzazione, sostenuta da qualche autonomia, dei livelli locali di governo; la crisi politica degli stessi anni (a seguito degli interventi dei giudici di *mani pulite*) e la conseguente straordinaria preminenza, almeno per un breve periodo, di tecnici nell'azione di governo; soprattutto, l'emergere di una forza politica, radicata nel Nord del Paese, che per la prima volta pone con forza il tema della distribuzione delle risorse tra territori come elemento centrale del dibattito politico. D'altra parte, spinte verso il decentramento si registrano negli stessi anni quasi ovunque in Europa, ad indicare probabilmente l'esistenza di forze profonde che spingono i diversi Paesi ad adottare risposte comuni. Inoltre, come molti hanno sottolineato, lo stesso rafforzamento dell'Unione Europea funge da catalizzatore per questi processi, come se la *devolution* di poteri verso l'alto, dagli stati nazionali all'Unione, richieda come naturale contrappeso, una spinta verso il basso, nel decentramento a favore degli enti territoriali.

L'obiettivo economico-finanziario fondamentale del decentramento in Italia è responsabilizzare maggiormente i governi locali rispetto alla gestione del proprio bilancio, ricostruendo una maggiore autonomia dal lato tributario e offrendo più spazi di manovra dal lato delle spese. Tuttavia, il processo di

decentramento non è circoscritto all'ambito finanziario e conduce a modifiche anche sul piano politico, con riforme elettorali tese a rafforzare la visibilità e la legittimità democratica degli esecutivi nei confronti dei cittadini. In un certo senso si può individuare una vera e propria “tecnica del decentramento” graduale ma continua, e che prevede passaggi sia finanziari che politici, con legislazione ordinaria in parte, e con legislazione costituzionale nella parte finale del processo. In tal modo, in più stadi successivi, trasferimenti vincolati sono sostituiti con trasferimenti liberi e successivamente con tributi propri e compartecipazioni; leggi ordinarie ampliano le competenze degli enti locali, per poi trovare un sostegno a livello costituzionale, e così via.

Nella seconda metà degli anni '90, con più provvedimenti legislativi, i trasferimenti vincolati sono sostituiti da trasferimenti liberi e poi da strumenti tributari, compartecipazioni o tributi propri; in linea con quanto avviene a livello nazionale, le regole elettorali vengono cambiate allo scopo di rendere sindaci e presidenti di Regioni più direttamente *accountable* nei confronti del proprio elettorato. Per i Comuni, la rivoluzione avviene con l'introduzione dell'ICI prima e dell'addizionale all'IRPEF poi, anche se non si riesce a sistema di perequazione legandolo ad una compartecipazione all'IVA. Con le leggi Bassanini, anche le Province vengono investite di nuovi compiti, a cui si fa fronte con ulteriori strumenti tributari. L'insieme di queste modifiche avviene attraverso la legislazione ordinaria; ma il processo trova anche un suo sbocco costituzionale, con la riforma del Titolo V nel 2001.

1.3. La riforma federale del 2001

Nonostante il fallimento della Bicamerale, non fu abbandonata la riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione riguardante «Le Regioni, le Province, i Comuni», che si è completata con l'approvazione e la successiva conferma con il referendum del 7 ottobre 2001 della Legge Cost. 18 ottobre 2001, n. 3, Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione.

Nello specifico, gli articoli che subiscono le maggiori modifiche sono il 117 e il 119.

Il nuovo dettato dell'articolo 117 sconvolge completamente il vecchio testo ante riforma, in altre parole si attua un'inversione nell'enumerazione delle competenze: è definito in via specifica tutto ciò che compete allo Stato, mentre l'importante parte residuale è affidata alle Regioni.

Ciò che rileva di questo nuovo articolo è il terzo comma, il quale disciplina le funzioni che devono essere svolte in maniera concorrente tra Stato e Regioni. Con la riformulazione dell'art. 117, dette materie, affidate anche alla Regione, sono notevolmente aumentate, e vi rientrano, tra le altre: la sanità, l'istruzione, il coordinamento del sistema finanziario e della finanza pubblica.

Occorre precisare il carattere sussidiario della nuova norma costituzionale.

Infatti, tutto ciò che non è espressamente attribuito allo Stato è di esclusivo interesse delle Regioni che possono legiferare in autonomia sempre ovviamente nel rispetto della Carta fondamentale.

D'altra parte, il nuovo articolo 119 rappresenta uno dei punti cardine della riforma poiché ha determinato una sorta di evoluzione del processo federale. In particolare, la riformulazione di detto articolo comporta "l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa" per le Regioni con l'unico limite del ricorso all'indebitamento con esclusivo riferimento alle spese d'investimento; mentre il vecchio testo attribuiva alle regioni "quote di tributi erariali", nel nuovo si prevede una compartecipazione di tributi "riferibili al proprio territorio".

A prima vista i due enunciati possono sembrare molto simili, ma non è così. Il nuovo testo fissa per la prima volta il principio che i gettiti dei tributi statali affluiscono alle Regioni, costituendo in questo modo delle nuove regole di distribuzione. Proprio a questo proposito viene anche affrontata la questione del fondo perequativo come sistema solidaristico anche se tuttavia non vengono enunciate quali entrate dovranno essere destinate a questo fondo, né quale deve essere la percentuale di trasferimento che può essere concessa come aiuto.

La questione riguardante il fondo perequativo non è stata ancora risolta, e di poco aiuto, come approfondiremo in seguito, è stata anche la successiva approvazione della legge 42/2009.

Per maggiore chiarezza si può, su suggerimento dell'autrice F. Cerniglia⁵³, suddividere questo articolo in tre parti fondamentali.

La prima, costituita dai primi quattro commi, afferma l'autonomia finanziaria di Regione, Province, Comuni e città metropolitane, e definisce le modalità di finanziamento di quest'ultimi.

Il secondo nucleo, composto dal quinto comma, introduce il principio solidaristico e di sviluppo secondo il quale lo Stato può trasferire risorse aggiuntive a quegli Enti con minore capacità fiscale per livellare le differenze economiche e sociali.

Infine l'ultima parte, ossia il sesto comma, dedicato agli aspetti patrimoniali della finanza locale, concede la possibilità alle autonomie locali di contrarre debito, ma solo per spese di investimento, senza nessuna possibile garanzia da parte dello Stato.

Il quadro costituzionale sulla finanza decentrata è completato dall'art. 120 che stabilisce che la Regione non può istituire dazi d'importazione ed esportazione per le merci in transito tra le regioni, né adottare provvedimenti che in qualsiasi modo ostacolino la libera circolazione delle persone e delle cose tra le regioni, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale.

Molte sono state le perplessità e le criticità che hanno interessato le disposizioni degli articoli 117 e 119, causando un notevole ricorso alla Corte Costituzionale sia da parte dello Stato che delle Regioni.

Di particolare rilievo è l'intervento della Corte Costituzionale volto a circoscrivere il confine dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali. In particolare, la sentenza n. 37 del 2004 nella quale la Corte Costituzionale ricostruisce in maniera organica e sistematica i principi dell'art. 119 in ordine al sistema finanziario e tributario di Regioni ed enti locali.

La riforma del Titolo V della Costituzione non fu sufficiente per la definizione di un sistema federale vero e proprio, e negli anni successivi molti disegni di legge vennero presentati fino alla L. n. 42 del 2009 che riesce a dare sostanza all'art. 119 della Costituzione.

⁵³ Cerniglia F. (2009), *La partita aperta del federalismo fiscale*, pp. 491-503.

2. La Legge delega n. 42/2009

2.1. Oggetto e finalità

La Legge n. 42 del 2009 rappresenta un momento istituzionale di grande rilievo nel processo di riforma iniziato nel 2001 con la modifica del Titolo V della Costituzione.

Tale legge delega il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto l'attuazione dell'art. 119 Cost., al fine di *“assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, Città metropolitane e regioni”*.

Con la legge delega 5 maggio 2009, n. 42, sono stati definiti i principi e i criteri direttivi per l'attuazione del federalismo fiscale. Nello specifico, la legge ha avviato un percorso di ridefinizione dell'assetto dei rapporti economici e finanziari tra lo Stato, le Regioni e gli enti locali, volto a completare il processo di valorizzazione del sistema delle autonomie territoriali. La delega conferita al Governo risponde a un più ampio e coerente disegno evolutivo in senso autonomistico e federalistico dell'ordinamento della Repubblica e rappresenta un'occasione storica per una razionalizzazione del sistema finanziario pubblico, in cui il federalismo fiscale è considerato un fattore di responsabilizzazione delle Amministrazioni. A tal fine, la legge stabilisce in modo puntuale la struttura fondamentale delle entrate di Regioni ed enti locali, definisce i principi che dovranno regolare l'assegnazione di risorse perequative agli enti dotati di minori capacità di autofinanziamento e predispone gli strumenti attraverso cui sarà garantito il coordinamento fra i diversi livelli di governo in materia di finanza pubblica.

In altri termini, detto testo legislativo si pone l'obiettivo di avviare il federalismo fiscale attraverso anche la razionalizzazione della finanza pubblica in Italia per ricomporre il binomio *“representation”- “taxation”* che in seguito alle riforme degli anni novanta si era scomposto. Il decentramento avviato in Italia negli anni '90 ha provocato infatti una forte distorsione asimmetrica rompendo il fondamentale principio democratico

“no taxation without representation”, principio che è invece ben presente in vari paesi Europei. Il binomio rappresentanza-tassazione si è incrinato, a livello locale, poiché chi ha la responsabilità politica e di spesa non ha la responsabilità impositiva, mentre, a livello centrale, viceversa, si ha capacità impositiva ma non si hanno responsabilità politiche dirette e capacità di spesa per l'intero, avendo delegato questa funzione, in parte preponderante, agli enti locali.

Il contenuto della legge delega n. 42/2009 e gli scopi da essa perseguiti sono delineati in maniera dettagliata dagli artt. 1 e 2 del dettato normativo.

L'oggetto della legge è evidentemente quello di attuare l'art. 119 della Costituzione sul federalismo fiscale relativo alle Regioni a Statuto ordinario ed, in particolari ambiti, alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano, le cui disposizioni, commi da 2 a 5, vengono sostanzialmente richiamate.

A tal fine la legge delega il Governo ad emanare “entro 30 mesi dalla data di entrata in vigore”, cioè entro il 21 novembre 2011, “uno o più decreti legislativi” (art. 2, comma 1), oltre a tre anni di tempo per l'adozione di decreti legislativi correttivi ed integrativi.

In realtà, data l'ampiezza e la complessità del tema trattato, la norma chiama in causa anche altri articoli della Carta costituzionale quali il 116 (art. 14), per quanto riguarda il federalismo a “velocità variabile”; 117 (artt. 2, 8, 9, 10, 11, 18, 20, 24 e 27), in relazione alle funzioni essenziali e fondamentali da garantire per i livelli di governo periferici; 118 (artt. 2, 11, 21 e 24), in merito alle funzioni amministrative degli enti locali, e 120 (artt. 2 e 13) per quanto attiene ai poteri sostitutivi statali.

Detta attuazione si pone quindi gli obiettivi di:

1. assicurare l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa delle Regioni e degli altri enti locali al fine di superare il sistema di finanza derivata a favore di uno schema di finanza propria, prevedendo dei criteri più accurati per la determinazione della prossima struttura finanziaria di Regioni (articoli da 7 a 10) ed enti locali (articoli da 11 a 13);
2. garantire solidarietà e di coesione sociale, attraverso la graduale sostituzione del metodo di finanziamento delle spese con il criterio della

spesa storica, con quello di attribuzione delle risorse fondato sull'individuazione dei costi e fabbisogni standard, necessari a garantire il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep) concernenti i diritti civili e sociali delle Regioni e delle funzioni fondamentali degli enti locali garantite costituzionalmente;

3. armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti. Tutto ciò al fine di incentivare la *“massima responsabilizzazione di tutti i livelli di governo, l'effettività e la trasparenza del controllo democratico degli eletti da parte degli elettori”*.

La legge delega, così formulata, si dà il compito di attuare il dettato costituzionale:

- a) determinando in via “esclusiva” i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;
- b) istituendo e regolando il funzionamento degli strumenti perequativi per i territori con minore capacità fiscale per abitante;
- c) disciplinando l'uso delle ulteriori risorse e gli interventi speciali in favore di determinati enti territoriali, per lo sviluppo delle aree sottoutilizzate, nella prospettiva di superare il dualismo economico del Paese;
- d) statuendo i principi generali per il conferimento di un patrimonio proprio alle Regioni ed agli enti territoriali;
- e) stabilendo le norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma Capitale.

2.2. Il criterio del costo e fabbisogno standard

Affinché il potenziale positivo del federalismo possa realmente portare dei benefici, la legge in esame ha l'obiettivo di assicurare autonomia finanziaria alle Regioni ed enti locali, sostituendo il precedente sistema di finanza derivata con un sistema di finanza propria basato, non più sull'attribuzione di risorse sulla base al criterio delle spese valutate al costo storico – metodologia che paradossalmente avvantaggia gli enti meno efficienti e favorisce la deresponsabilizzazione – ma sul finanziamento del fabbisogno necessario valutato al costo standard per livelli essenziali delle prestazioni (Lep) concernenti i diritti civili e sociali e le funzioni fondamentali di cui

all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione, rispettivamente per le Regioni e gli altri enti locali, e sulla perequazione della capacità fiscale per le altre funzioni.

Infatti, la spesa storica include sia i fabbisogni reali (quelli standard) sia le inefficienze del sistema, ove solo i primi hanno una rilevanza dal punto di vista sociale, mentre le altre rappresentano un elemento negativo frutto della cattiva gestione degli amministratori locali.

Diversamente, il costo standard si riferisce al servizio erogato in condizioni di efficienza. In altre parole, “mentre la spesa storica finanzia servizi e inefficienza, il costo standard finanzia solo i servizi”⁵⁴.

La legge delega, anche se con principi e criteri direttivi non sempre sufficientemente determinati, delinea un processo di convergenza che coinvolge tutto il sistema delle autonomie territoriali rispetto all'individuazione dei costi e dei fabbisogni standard⁵⁵.

In altre parole, si devono calcolare quali siano i costi standard di fornitura delle funzioni essenziali e fondamentali, tenendo conto dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep); a tal proposito è fondamentale determinare i Lep e su tale base calcolare il relativo costo standard e infine il fabbisogno standard ideale.

A questo proposito appare utile porre l'attenzione sulla suddivisione dei costi: da una parte, le spese concernenti i livelli essenziali delle prestazioni e per le funzioni fondamentali, valutate al costo standard, per le quali è salvaguardato l'integrale finanziamento - con particolare riguardo ai comparti sanità, assistenza e istruzione a cui si aggiungono, per gli enti locali, il trasporto locale - e dall'altra, le spese restanti, per le quali il criterio della spesa storica è sostituito dalla perequazione, non garantendone la completa copertura.

⁵⁴ Antonini L. (2009), *La rivincita della responsabilità – A proposito della nuova Legge sul federalismo fiscale*. I quaderni della sussidiarietà, n. 7, Milano.

⁵⁵ Rivoecchi G. (2012), *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in Rivista telematica giuridica dell'Associazione Italiana Costituzionalisti, n.1.

Pertanto si osservano non solo forme di finanziamento differenziate tra enti territoriali, ma anche rispetto alle tipologie di spesa di ciascun livello di governo.

Parte della dottrina non concorda con tale “segmentazione”, soprattutto in riferimento al finanziamento degli enti locali, in quanto, mentre nel caso delle Regioni la diversificazione tra funzioni essenziali e non, nasce dalla rilevanza dei diritti costituzionali proprie del Welfare State (istruzione, tutela della salute, protezione dell’ambiente ecc) che la Regione deve garantire in quanto “*ente esponenziale dotato di una funzione fiscale con i connotati tipici della fiscalità statale*”, nel caso degli enti locali tali prerogative non ricorrono, in quanto il quadro della fiscalità è per forza di cose diverso. L’aggettivo “fondamentali” attribuito ai Comuni e alle Province ha un significato differente da “essenziali”, ove alcune funzioni sono così individuate dalla legge statale non in vista di una particolare rilevanza costituzionale dei diritti ad esse inerenti bensì con l’intento di identificare chiaramente l’ente responsabile per la loro erogazione. In altre parole possono ben esistere delle funzioni fondamentali di Comuni e Province che non coinvolgono i diritti di cittadinanza di cui all’art. 117.

Inoltre, quanto alla suddetta distinzione tra tipologie di spese, dalla norma emerge una contraddizione tra principi e criteri regolatori, in quanto quelli che regolano il fabbisogno standard per i Lep e le funzioni fondamentali sono ispirati a criteri di eguaglianza tra gli enti locali, mentre nel caso delle altre funzioni tale orientamento sembra non trovare applicazione, a vantaggio del criterio della capacità fiscale⁵⁶ ai fini perequativi, che finisce per finanziare le Regioni e gli enti locali in maniera diseguale.

Stanti tali perplessità comunque, l’intento del legislatore, e la conseguente *ratio* della norma, è di servirsi della individuazioni dei costi e dei fabbisogni standard come strumento dinamico di coordinamento della finanza pubblica, considerato che il costo standard rappresenta la base per la determinazione del fabbisogno standard, anch’esso “parametro fondamentale ai fini dei meccanismi di perequazione, (anche se “solo”) con particolare riferimento

⁵⁶ Rivosecchi G. (2012), *op.cit.*

alla copertura finanziaria dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali”⁵⁷.

In tale contesto, la nozione di costo standard, e del collegato fabbisogno, è uno dei concetti cardine che dovrà guidare la riuscita del nuovo sistema fiscale federale perseguendo due fondamentali scopi: quello di ottimizzare e rendere omogenei i valori produttivi al fine di contenere i prezzi, e quello di misurare lo scarto dai costi reali e, con esso, lo stato di efficienza del sistema produttivo.

Un breve excursus per sottolineare come, nonostante l'importanza della metodologia del costo standard nel disegno totale della riforma fiscale, nella prima stesura del D.D.L. A.S. 1117 sul federalismo, fosse del tutto assente una definizione legislativa di tale concetto, così come nella Relazione illustrativa al disegno di legge si ravvisava solo un non significativo accenno alla necessità di *“di costruire parametri di spesa standard sulla base di obiettivi che tengano conto dei relativi costi di soddisfacimento, in un confronto equilibrato e perequato delle esigenze delle diverse aree del Paese”*.

In seguito, su proposta delle Commissioni in sede referente, al Senato è stata inserita una nozione di costo e fabbisogno standard, attraverso le modifiche apportate alla lett. f), comma 2, dell'art. 2 della legge delega, in cui si legge che con tale terminologia si deve intendere il *“costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica”*.

Nella medesima lettera si statuisce che occorre giungere alla *“definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione”*.

L'interpretazione di tale definizione, secondo la dottrina, porta ad ritenere i concetti di costo e fabbisogno standard, *“degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle rispettive funzioni riconducibili, ai livelli essenziali delle prestazioni*

⁵⁷ Biagi F. (2009), *Prospettive del federalismo fiscale nella L. 42/2009*, Milano.

concernenti i diritti civili e sociali” (c.d. Lep) e alle funzioni fondamentali, e sulla base dei quali stabilire dei punti di riferimento che consentano di misurare l’azione pubblica⁵⁸.

Tuttavia, detta definizione porta con sé diversi margini di astrattezza.

In primis, sia la legge delega che i decreti attuativi in tema di determinazione dei costi e fabbisogni standard degli enti locali (d.lgs. n. 216/2010) e del settore sanitario (d.lgs. n. 68/2011) non definiscono univocamente cosa si intenda effettivamente per costo standard, fornendo solamente i profili metodologici e procedurali secondo cui una società preposta dovrà determinarli.

In secondo luogo, la medesima legge delega sembra riferirsi più alla funzione che non alle modalità di determinazione del costo standard⁵⁹.

In letteratura, con il termine “costo standard” si fa riferimento al costo minimo che occorre sopportare per offrire una determinata prestazione o un servizio o un bene, date le quantità che si intendono offrire, i prezzi dei fattori produttivi e il livello qualitativo a cui si intende offrire il bene o il servizio, in condizioni di efficienza produttiva.

Pertanto, occorre disporre di una moltitudine di dati eterogenei per ottenere un risultato significativo.

Gli elementi a supporto di tale concetto “letterale” di costo standard sembrano comunque rinvenirsi in alcuni articoli della legge delega, in relazione ai livelli essenziali delle prestazioni (calcolate al costo standard) che devono essere erogate in condizioni di “efficienza e appropriatezza” (art. 8, comma 1, lett. b), garantendo che le risorse destinate allo scopo siano *“determinate al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni [...] in una sola Regione”* (art. 8, comma 1, lett. g).

Il costo standard dovrà quindi essere definito prendendo a riferimento la Regione più “virtuosa”, in altre parole quella Regione che presta i servizi ai costi minimi, in altri termini con le tecniche “più efficienti”.

⁵⁸ Rivosecchi G. (2012), *op. citata*.

⁵⁹ IRDEC (2009), *Il federalismo fiscale. Dalla modifica del titolo V della Costituzione alla Legge Delega*, pp. 50-51

Tuttavia, se tale definizione è da intendersi in senso proprio, cioè come “costo standard per unità di servizio”, ossia il costo *benchmark* per la produzione in condizioni di piena efficienza di impiego dei fattori produttivi, è ovvio come potrebbero sorgere diversi problemi durante l’implementazione.

Parte della dottrina osserva che tale metodologia del costo standard può essere applicata solo laddove una qualche definizione di prestazione standard sia identificabile e calcolabile. In secondo luogo è necessario che l’utilizzo di tale metodologia sia abbinato ad un controllo sulla qualità nell’offerta del bene o servizio.

Sul punto gli autori si sono divisi.

Alcuni preferiscono una metodologia di tipo *bottom-up*, in cui si determina la funzione di spesa partendo da un dato osservato (la spesa), del quale si quantificano le diverse parti, per poi calcolare il valore della media condizionata (basata sul valore delle variabili concretamente osservate per un dato ente). Il fabbisogno complessivo è, in tal caso, determinato come la somma dei contributi dei diversi fattori esplicativi (ognuno stimato avendo come riferimento la media) ed è quindi non conoscibile a priori.

Secondo altri, i fabbisogni standard si potrebbero ottenere attraverso l’utilizzo di formule di riparto territoriale, basate sull’analisi delle determinanti che permettono di quantificare i bisogni di spesa individuando solo un insieme limitato di parametri-chiave, in relazione al fondo complessivo la cui dimensione è decisa *ex ante* a livello nazionale in ordine alle compatibilità macro-finanziarie. La determinazione del fabbisogno aggregato riconosciuto è quindi effettuata in via preliminare (c.d. approccio top-down) e non è il risultato di un processo di aggregazione dei fabbisogni stimati successivamente.

La determinazione dei fabbisogni standard punta a promuovere un uso più efficiente delle risorse pubbliche e passa attraverso il D.lgs. n. 216/2010, pubblicato sulla G.U. n. 294 del 17 dicembre 2010, recante disposizioni in materia di determinazione dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province. In attuazione della Legge Delega n. 42 del 2009 e in stretto riferimento alla determinazione dei fabbisogni standard, questo

decreto affida a SOSE - Soluzioni per il Sistema Economico S.p.A., che si avvarrà della collaborazione scientifica di IFEL – Istituto per la Finanza e l'Economia Locale, la predisposizione delle metodologie utili all'individuazione e determinazione dei Fabbisogni Standard.

Le disposizioni del decreto legislativo (art. 4 e 5) sono sembrate invece meno chiare a proposito della metodologia e del procedimento da utilizzare per la determinazione dei fabbisogni standard. Esso sostanzialmente accolla alla SOSE S.p.a. il compito di individuare la metodologia conformemente a quanto previsto dall'articolo 13, comma 1 lettera d) della legge n. 42/2009, ossia in relazione alla quota di spesa per abitante che viene corretta, positivamente o negativamente, da argomenti con caratteristiche socio-economiche, demografiche, territoriali, infrastrutturali, connesse con il personale impiegato, relative all'erogazione dei servizi pubblici, inerenti alla soddisfazione degli utenti. Si prevede un procedimento di definizione dei fabbisogni di tipo bottom-up, fondato sulla raccolta di informazioni specifiche da ogni ente locale tramite appositi questionari approntati dalla stessa SOSE in collaborazione con Ifel¹². Le metodologie dovranno essere approvate dalla Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale.

La medesima società ha il compito di provvedere al monitoraggio della fase applicativa, all'aggiornamento delle elaborazioni sulla determinazione dei fabbisogni standard (art. 5, comma 1, lett. b), sotto la supervisione della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, ovvero, dopo la sua istituzione, dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (art. 5, comma 1, lett. e), nonché alla trasmissione dei risultati predisposti con le metodologie approvate ai Dipartimenti delle finanze e, successivamente, della Ragioneria generale dello Stato, nonché alla stessa Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale.

Ad oggi la SOSE ha realizzato le note metodologiche di determinazione dei fabbisogni standard per i Comuni, relativamente alle funzioni di polizia locale (FC02U) e per le Province, relativamente alle funzioni nel campo dello sviluppo economico, servizi del mercato del lavoro (FP06U), fondando il proprio lavoro su quattro principi cardine, che si sono dovuti

individuare anche alla luce della molteplicità di approcci esistenti per l'effettuazione di tali analisi, che sono: (i) correttezza e rigore dal punto di vista scientifico; (ii) fattibilità in sede di applicazione; (iii) semplicità in fase di comunicazione; (iv) rappresentatività in termini di capacità dei risultati di rappresentare la realtà cui si riferiscono.

Con la relazione illustrativa alle note metodologiche sopra citate, la SOSE afferma che: *“la metodologia di valutazione dei fabbisogni standard che si è ritenuta più adatta al caso italiano, anche alla luce delle esperienze internazionali, è il Regression Cost Base Approach (RCA), basato sull'interazione tra la domanda e l'offerta dei servizi pubblici locali, entrambe espresse in termini unitari rispetto al numero dei beneficiari denominato di seguito gruppo client (nella maggior parte dei casi corrispondente alla popolazione residente), sia nella sua forma pura, sia in quella basata sulla stima di una funzione di spesa. Questo metodo è stato preferito all'approccio Representative Expenditure System (RES) considerata l'eterogeneità e la complessità dei Comuni e delle Province italiane. Inoltre, l'approccio RCA, in quanto sorretto da un modello teorico che consente di valutare i fabbisogni attraverso la stima di una funzione di costo minimo e quindi efficiente, permette di centrare in pieno il dettato legislativo che impone la valutazione dei fabbisogni standard tenendo conto dell'efficienza con cui i servizi locali sono erogati”*⁶⁰.

Ovviamente data la grande eterogeneità delle funzioni fondamentali oggetto di valutazione, la SOSE ha dovuto tarare l'approccio RCA alle caratteristiche specifiche di ogni funzione adottando modelli di stima differenti, a seconda delle caratteristiche delle variabili di output disponibili per misurare il livello di servizio pubblico erogato nell'ambito di ogni funzione e quindi dalla possibilità di considerare i livelli quantitativi delle prestazioni nel calcolo dei fabbisogni standard.

Nel particolare sono state evidenziate due caratteristiche delle funzioni fondamentali svolte dagli enti locali:

- la misurabilità o meno delle prestazioni finali corrispondenti;

⁶⁰SOSE, Nota illustrativa alle note metodologiche sui Fabbisogni Standard. Disponibile all'indirizzo <http://www.tesoro.it/ministero/commissioni/copaff/fabbisogni.asp>.

- l'esogeneità di tali prestazioni rispetto all'autonomia decisionale di ciascun ente locale.

Sempre nella nota sopra citata si legge che la metodologia SOSE poggia su quattro pilastri che sono:

1. la costruzione *ex novo* di una banca dati sull'attività degli enti locali attraverso l'elaborazione e l'invio ai Comuni e alle Province di questionari con cui sono state raccolte informazioni contabili, informazioni di carattere quantitativo sugli input e sugli output di ogni servizio e informazioni relative al contesto territoriale e socio- economico locale;
2. il calcolo dei fabbisogni standard attraverso l'utilizzo di tecniche statistiche ed econometriche riconducibili nell'alveo della metodologia RCA;
3. la messa a punto di una procedura che potrà in prospettiva consentire un efficientamento della spesa attraverso l'inserimento di variabili "obiettivo" nella stima del fabbisogno standard, in modo da introdurre elementi premiali a favore degli enti che esprimono comportamenti "virtuosi";
4. la costruzione di vari modelli di Business Intelligence, con lo scopo di fornire agli enti locali un innovativo strumento informativo-gestionale online con il quale monitorare la composizione del proprio fabbisogno e dei livelli quantitativi delle prestazioni, la propria performance in relazione agli indicatori gestionali di adeguatezza e quindi conoscere il proprio posizionamento rispetto agli altri enti, con particolare attenzione a quelli simili o limitrofi.

Il D.lgs n. 68/2011, pubblicato sulla G.U. n. 109 del 17 maggio 2011 riguarda le disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle Province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario.

Con l'entrata in vigore di tale decreto nasce inoltre il Progetto Ricognizione dei livelli delle prestazioni garantite dalle Regioni a statuto ordinario e dei relativi costi. In particolare, come descritto nell'art. 13 del suddetto D.lgs., la SOSE, in collaborazione con l'ISTAT e avvalendosi della struttura tecnica di supporto alla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome presso il Centro Interregionale di Studi e Documentazione (CINSEDO), ha

il compito di procedere alla ricognizione dei livelli delle prestazioni che le Regioni a statuto ordinario effettivamente garantiscono e dei relativi costi.

La prima fase del processo di determinazione dei Fabbisogni Standard per la valutazione di Comuni, Unioni di Comuni e Province, iniziato nel 2011, si è conclusa nel corso del 2013.

Nel biennio 2011-2012, le funzioni per le quali sono stati individuati i Fabbisogni Standard dei Comuni sono quelle di “Polizia Locale” e quelle “Generali di amministrazione, di gestione e di controllo” (pari al 35% della spesa corrente totale delle funzioni fondamentali dei Comuni), mentre per le Province le funzioni oggetto di standardizzazione sono state quelle nel “Campo dello sviluppo economico relative ai servizi del mercato del lavoro” e quelle “Generali di amministrazione, di gestione e di controllo” (pari al 35% della spesa corrente totale delle funzioni fondamentali delle Province).

Nel corso del 2013 sono state analizzate, a completamento del processo di standardizzazione, le “Funzioni di Istruzione Pubblica”, le “Funzioni nel settore sociale”, le “Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti” e le “Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell’ambiente” per i Comuni e le Unioni di Comuni e le “Funzioni di Istruzione Pubblica”, quelle riguardanti la “Gestione del Territorio”, le “Funzioni nel campo dei trasporti”, le “Funzioni nel campo della tutela ambientale” e i “Servizi di Polizia provinciale” per le Province.

Nel corso del 2014 si è concluso il primo aggiornamento della banca dati dei Fabbisogni Standard partendo dalle funzioni fondamentali delle Province.

L’8 aprile 2014 è stato pubblicato il questionario unico per le Province, FP10U, che ha permesso di raccogliere i dati relativi all’anno 2012 utili ai fini del monitoraggio e della revisione dei fabbisogni e dei costi standard delle sei funzioni fondamentali delle Province e del Servizio di Polizia provinciale.

Dal 25 luglio 2014 sono online tre questionari, che consentono di raccogliere i dati relativi al periodo 2006-2013, concernenti i livelli infrastrutturali relativi al Trasporto Pubblico Locale (TPL) delle Regioni a statuto ordinario. I questionari, condivisi con la Commissione Infrastrutture,

Mobilità e Governo del territorio nell'ambito della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, raccolgono, inoltre, le informazioni relative alle spese in conto capitale per il periodo 2006-2013, distinte per tipologia di Trasporto.

Dal 12 febbraio 2015 è online l'integrazione al questionario unico delle Province, sempre con riferimento all'annualità 2012, che si è resa necessaria in seguito alle novità introdotte nella Legge 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) e per il riordino delle funzioni degli Enti Territoriali previsto dalla Legge n. 56/2014 (c.d. Legge Delrio).

Il 15 dicembre 2015 è stato pubblicato il nuovo questionario unico per le Province e Città Metropolitane, CP01U, che consentirà di raccogliere i dati, relativi al 2014, utili ai fini della determinazione dei costi standard in relazione alle funzioni di istruzione pubblica e di gestione del territorio come stabilito nell'Art. 1, comma 423 della Legge 190 del 23 dicembre 2014.

Quanto previsto dalla legge delega in tema di costo e fabbisogno standard può essere riassunto nei seguenti punti fondamentali, che definiscono il concetto e la funzione di tale metodologia:

- costo di riferimento della produzione di un bene o di un servizio in condizioni di efficienza produttiva;
- devono consentire di individuare le risorse necessarie ad assicurare la copertura dei livelli essenziali delle prestazioni riducendo le inefficienze gestionali e le spese a cui non corrispondono servizi effettivi;
- il calcolo del fabbisogno standard non deve portare ad una riduzione di risorse rispetto al livello finora iscritto in bilancio;
- costituiscono il parametro rispetto al quale confrontare e misurare l'azione pubblica nonché gli obiettivi di servizio cui devono protendere le amministrazioni regionali e locali nell'espletamento delle relative funzioni⁶¹.

In conclusione, giova evidenziare che, anche il rispetto del "Patto di convergenza" di cui all'art. 18 della legge delega prevede che il Governo definisca annualmente, nell'ambito della legge finanziaria, l'insieme delle

⁶¹ Scotti Foglieni C. (2012), *Il federalismo fiscale: luci ed ombre di un percorso in itinere*, nell'ambito del 50° congresso nazionale UNGDCEC., L'Aquila.

regole per il coordinamento dinamico della finanza pubblica, finalizzate a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e fabbisogni standard dei vari livelli di governo nonché delineare un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai Lep e alle funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane, allo scopo di agevolare il graduale passaggio dal criterio della spesa storica a quello dei costi standard.

Fissare obiettivi di servizio e fabbisogni standard diventa, quindi, un compito ordinario, annuale, del processo di decisione della finanza pubblica, che dovrà essere in grado di assicurare coerenza tra risorse disponibili e servizi che con quelle risorse possono essere erogati, al fine di evitare ingiustificati aumenti di imposte o riduzione di servizi.

2.3 Il ruolo dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep) nel quadro costituzionale

L'inserimento nella Carta costituzionale della previsione che demanda alla potestà legislativa esclusiva dello Stato la definizione dei "livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali" (art. 117, secondo comma, lett. m) da parte della Legge Cost. n. 3 del 2001 di riforma del titolo V, risulta essere solo apparentemente contraddittorio con l'intento della riforma in questione.

Gli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore dell'ordinamento repubblicano ed all'attivazione delle istituzioni regionali – e fino a quasi tutti gli anni '90 – furono, infatti, caratterizzati da una precisa scelta politica in favore di una netta centralizzazione in capo allo Stato della gestione di tutte le politiche sociali, in nome della piena realizzazione del principio di eguaglianza sostanziale, limitando di conseguenza fortemente i margini di intervento legislativo da parte delle regioni.

I consistenti sacrifici in termini di efficienza del sistema che scaturivano dalle scelte compiute e la sostanziale incapacità da parte dello Stato di garantire effettivamente e in modo diretto l'eguaglianza sostanziale dei cittadini sul terreno dei diritti sociali hanno portato all'avvio di un processo – per altro comune ad altri paesi.

Ad oggi, in relazione alla delega di cui alla legge n. 42 del 2009 sono stati approvati i decreti in materia di federalismo demaniale (d.lgs. n. 85/2010); ordinamento di Roma Capitale (d.lgs. n. 156/2010); determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province (d.lgs. n. 216/2010); federalismo municipale (d.lgs. n. 23/2011); autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario (d.lgs. n. 68/2011); risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali (d.lgs. n.88 /2011); armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi (d.lgs. n. 118/2011); di meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni (d.lgs. n. 149/2011); nonché ulteriori disposizioni per l'ordinamento di Roma Capitale (d.lgs. n. 61/2012).

In un quadro di costante e progressiva valorizzazione delle autonomie territoriali che ha avuto come esito principale il riconoscimento, in capo alle regioni, di competenze concorrenti con lo Stato (art. 117 Cost., terzo comma), il legislatore costituzionale, preoccupato del fatto che l'incremento dei margini di autonomia degli enti territoriali non conducessero ad una pericolosa differenziazione degli interventi in materia sociale, producendo esiti centrifughi potenzialmente in grado di minare la tenuta unitaria dell'ordinamento, nell'ambito della riforma del titolo V, ha pertanto deciso di introdurre per la prima volta nella Carta (art. 117, secondo comma, lett. m), assegnandola allo Stato, la potestà legislativa esclusiva in materia di determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

Tale previsione è stata interpretata da gran parte della dottrina come un importante elemento unificante dell'ordinamento ⁶² direttamente riconducibile sia al principio di eguaglianza (art. 3 Cost.), sia al principio di unità e indivisibilità della Repubblica (art. 5 Cost.), tale da rappresentare, secondo alcuni, una nuova declinazione della clausola dell'interesse

⁶² Ruggeri A. (2001), *Neoregionalismo e tecniche di regolazione dei diritti sociali*, in Diritto e società.

nazionale espunta dal testo costituzionale in seguito alla riforma costituzionale in esame⁶³. Il riconoscimento della necessità, da parte dello Stato, di intervenire mediante lo strumento legislativo per definire i livelli essenziali delle prestazioni rappresenta l'affermazione di una nuova concezione della garanzia dei diritti civili e sociali che, d'ora in avanti, sarebbero tutelati nell'ambito di un quadro che ne consente l'eventuale differenziazione, ma nell'ambito di livelli essenziali stabiliti dallo Stato e che si sostanziano nella definizione di uno standard che non rappresenta un livello di prestazione uniforme cui tutti sono tenuti ad adeguarsi, quanto piuttosto un riferimento da parametrare ai bisogni concreti che emergono nelle diverse aree territoriali tenendo conto, quindi, di specificità locali, delle singole necessità e del concreto fabbisogno di spesa⁶⁴.

Rispetto a tale tema, la dottrina e la giurisprudenza si sono prodigate nell'affrontare una serie di questioni molto dibattute e di non immediata soluzione in riferimento al significato della locuzione "livelli essenziali" rispetto all'espressione "livelli minimi"; alla categoria di diritti sui quali incide la definizione dei Lep; all'ampiezza dei margini di intervento statale ed agli strumenti utilizzabili a tal fine; nonché ai soggetti destinatari ai quali si rivolge la determinazione dei Lep.

Procedendo con ordine, è necessario puntualizzare che la scelta operata da parte del legislatore in favore della locuzione "livelli essenziali" non può essere considerata come sinonimo dell'espressione "livelli minimi": quest'ultima accezione è, infatti, sostanzialmente riconducibile alla cd. dottrina dei diritti finanziariamente condizionati⁶⁵ elaborata dalla stessa Corte costituzionale, secondo cui il contenuto dell'essenzialità deve essere riferito all'ammontare delle risorse disponibili, stabilite le quali è possibile determinare l'entità minima di ciascuna prestazione che gli enti pubblici

⁶³ Grimoldi L. (2004), *I livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali tra autonomia, unità ed uguaglianza*, in Il Filangeri, n. 1.

⁶⁴ Cfr. Luiciani M. (2010), *I diritti costituzionali tra Stato e Regioni (a proposito dell'art. 117, comma 2, lett. m)*, in Politica del diritto, n. 3/2002, p. 352; Saitto F. (2010), *La legge delega sul "federalismo fiscale": i livelli essenziali delle prestazioni come misura economica dell'eguaglianza*, in Giurisprudenza costituzionale, fasc. 3, pp. 2817-2842.

⁶⁵ Cfr. Corte Costituzionale, sent. n. 445 del 1990.

sono in grado di offrire e al di sotto della quale il diritto può ritenersi violato.

A tale approccio si contrappone, invece, quell'accezione dei livelli essenziali che trae origine dall'ambito sanitario ed in base alla quale essi non debbano essere determinati a partire dalle risorse a disposizione, bensì dai bisogni effettivamente mostrati dai singoli e dalle collettività, che richiedono di essere soddisfatti a prescindere⁶⁶: è possibile riscontrare un esempio concreto delle conseguenze pratiche prodotte da tale approccio nell'ambito del d.lgs. n. 229 del 1999, di riordino del servizio sanitario nazionale, che prevede la definizione dei livelli essenziali di assistenza nell'ambito del piano sanitario nazionale contestualmente, e non successivamente, alla definizione dell'ammontare delle risorse. La definitiva affermazione di questo secondo approccio si deve, in particolare, alla sent. n. 282 del 2002 con cui la Corte costituzionale affida al legislatore statale il compito di porre le norme necessarie ad assicurare a tutti i cittadini, sull'intero territorio nazionale, *“il godimento di prestazioni garantite, come contenuto essenziale di tali diritti”* rispetto ai quali la legislazione regionale non può intervenire con operazioni di limitazione o condizionamento.

Quanto alle categorie di diritti - civili e sociali - d'ausilio alla norma costituzionale per individuare il proprio campo di applicazione, la gran parte della dottrina, che continua a condividere tale bipartizione, ritiene che essa sia volta ad individuare, rispetto ai diritti sociali, i livelli essenziali delle prestazioni che l'amministrazione è chiamata ad erogare e, rispetto ai diritti civili, storicamente ricondotti a libertà negative che impongono un comportamento omissivo da parte dei pubblici poteri, la predisposizione delle strutture alle quali rivolgersi al fine di ottenere la tutela del diritto eventualmente violato.

Un altro filone dottrinario⁶⁷ ritiene, invece, che l'utilizzo del termine *“concernenti”* non rappresenti un riferimento alle singole categorie di diritti che, a questo punto, non sarebbero più distinguibili in diritti negativi e diritti

⁶⁶ Corte Costituzionale sentenze n. 88 del 1979, n. 184 del 1986, n. 559 del 1987, n. 992 e n. 1011 del 1988, n. 307 del 1990.

⁶⁷ Pinelli C. (2002), *Sui “livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali”* (art. 117, co. 2, lett. m) Cost.), in *Diritto pubblico*, n. 3.

pretensivi: a fondamento di tale teorizzazione - che rimane in ogni caso sostanzialmente minoritaria – è avanzato il collegamento che la Costituzione effettua in talune occasioni tra diritti della sfera sociale e diritti di libertà, al fine di rendere effettivi questi ultimi: il caso che viene in genere avanzato emblematicamente è rappresentato dalla tutela della salute, di cui all'art. 32 Cost., nel quale l'impegno dello Stato ad erogare prestazioni sanitarie al fine di soddisfare il diritto alla salute, soddisfa contemporaneamente anche il diritto di libertà consistente nel rifiutare le suddette prestazioni.

In ordine ad un terzo profilo, relativo ai margini entro i quali deve svilupparsi l'intervento statale, è possibile riferirsi ad un significativo filone della giurisprudenza costituzionale che prende le mosse dalle sent. n. 282 del 2002 e n. 88 del 2003 e giunge alla sent. n. 10 del 2010 attraverso altre pronunce del 2006. Nella prima sentenza, che segue solamente di un anno l'entrata in vigore del nuovo titolo V, si riconosce che la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali non rappresenta propriamente una materia in senso stretto, bensì *“una competenza del legislatore statale idonea ad investire tutte le materie, rispetto alle quali il legislatore stesso deve poter porre le norme necessarie ad assicurare a tutti, sull'intero territorio nazionale, il godimento di prestazioni garantite, come contenuto essenziale di tali diritti, senza che la legislazione regionale possa limitarle o condizionarle”*.

Successivamente, la Corte si trova nella situazione di dover intervenire nuovamente per affermare che lo Stato non può richiamarsi alla potestà legislativa esclusiva di tipo trasversale in materia di Lep per giustificare l'intervento nell'ambito di materie ormai sottratte alla sua competenza⁶⁸. La Consulta, infatti, afferma che il titolo di legittimazione in questione *“non può essere invocato, se non in relazione a specifiche prestazioni delle quali la normativa statale definisca il livello essenziale di erogazione”⁶⁹*, risultando, invece, del tutto inconferente il riferimento ad esso qualora lo

⁶⁸ Ferioli E.A. (2006), *Sui livelli essenziali delle prestazioni: la fragilità di una clausola destinata a contemperare autonomia e eguaglianza*, in *Le Regioni*, n. 2-3/2006, pp. 564-573.

⁶⁹ Cfr. sent. n. 285 del 2005 e n. 181 del 2006.

Stato intenda individuare il fondamento costituzionale della disciplina di interi settori materiali.

Con la sent. n. 10 del 2010 - relativa alla disciplina statale della c.d. “*social card*” - la Corte rivede parzialmente quanto affermato negli anni precedenti, giungendo in tal caso a giustificare la portata totalizzante della clausola di salvaguardia che consentirebbe un intervento legislativo statale anche nell’ambito di materie sottratte alla propria potestà. Valutando, infatti, nel contesto in esame, l’introduzione di tale disciplina come strettamente necessaria al fine di evitare che il diritto costituzionale all’assistenza non resti privo di effetti proprio in un periodo di difficile congiuntura economica – minando in questo la finalità principale di tale prestazione, volta a garantire un’esistenza dignitosa in condizione di assoluta uniformità sul territorio nazionale soprattutto in periodi di congiuntura economica negativa – la Corte giunge ad ammettere che lo Stato possa dettare una disciplina di dettaglio con atti regolamentari e amministrativi, potendosi legittimamente spingere fino a provvedere in modo mirato al finanziamento di tali prestazioni mediante l’istituzione di un apposito fondo vincolato⁷⁰.

Ciò premesso, quanto agli strumenti normativi da utilizzare per la definizione dei Lep, la sent. n. 88 del 2003 afferma che debba avvenire nel rigoroso rispetto dei principi di legalità e di leale collaborazione tra livelli di governo: lo Stato sarà pertanto legittimato sia a dettare una disciplina di rango legislativo sia ad emanare atti di tipo regolamentare (*ex art. 117, sesto comma, Cost.*) al fine di “*procedere alle specificazioni ed articolazioni ulteriori che si rendano necessarie nei vari settori*”, senza che tale possibilità possa essere esercitata da parte delle singole regioni.

Quanto, infine, ai destinatari delle discipline concernenti i Lep, essi coincideranno necessariamente con tutti gli enti territoriali dotati di autonomia decisionale riguardo al livello di offerta dei servizi pubblici rilevanti ai fini del godimento dei diritti civili e sociali (quali comuni, province e regioni), secondo le rispettive competenze: con riferimento alla

⁷⁰ Panzera C. (2010), *I livelli essenziali delle prestazioni fra sussidiarietà e collaborazione*, in *Le Regioni*, n. 4, pp. 941-957.

materia sanitaria, ad esempio, la disciplina dei Lep avrà come prime destinatarie le Regioni; le Province per quanto concerne l'edilizia scolastica e il mercato del lavoro; i Comuni per l'assistenza sociale e il trasporto pubblico locale.

Ciò premesso, andrebbe inoltre valutato se i Lep debbano vincolare anche tutte le amministrazioni che prendono parte al processo di programmazione, organizzazione, produzione e finanziamento dei servizi soggetti ai Lep, ivi incluse le amministrazioni preposte alle funzioni di vigilanza. A tal proposito, dal momento che la qualità e l'efficacia dei servizi effettivamente offerti ai cittadini dipendono in larga misura anche dalle decisioni assunte da altri enti a monte dell'erogazione, sarebbe del tutto ragionevole assumere che i Lep debbano riguardare anche tale categoria di soggetti e che la responsabilità di un eventuale mancato rispetto degli stessi possa essere eventualmente estesa agli enti titolari delle funzioni di controllo e monitoraggio, qualora questi non abbiano adempiuto correttamente alle loro funzioni. In particolare, nel caso di mancato rispetto dei Lep tali da produrre una violazione rilevante o per un periodo di tempo prolungato, lo Stato potrebbe legittimamente ricorrere al potere di sostituzione di cui al secondo comma dell'art. 120 della Costituzione, che attribuisce ai medesimi una sostanziale cogenza, rafforzandone in questo modo il profilo di strumenti preposti alla garanzia dell'unità e della coesione sociale della Repubblica.

2.4 I livelli essenziali delle prestazioni (Lep) nella legge delega di attuazione dell'art. 119 Cost.

Le previsioni costituzionali in materia di autonomia finanziaria di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni (art. 119 Cost.), più comunemente identificate come la disciplina costituzionale del "federalismo fiscale", rappresentano indubbiamente uno degli interventi più importanti operati da parte della riforma del titolo V del 2001.

La legge delega n. 42 del 2009 fa più volte riferimento ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117,

secondo comma, lett. m) della Costituzione, per quanto concerne, in particolare, l'individuazione delle risorse necessarie a coprire l'erogazione delle prestazioni riconducibili agli stessi. A tal proposito, la legge delega include tra i criteri direttivi da rispettare all'atto dell'emanazione dei decreti delegati la "definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni" (art. 2, comma 1, lett. f)). Al medesimo articolo, la successiva lett. z) dispone che i medesimi decreti legislativi dovranno prevedere particolari meccanismi sanzionatori qualora gli enti territoriali non dovessero rispettare gli equilibri economico-finanziari o non riuscissero ad assicurare i livelli essenziali delle prestazioni di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera m).

Nello specifico, in riferimento alle differenti modalità di finanziamento delle prestazioni previste, l'art. 8 effettua una divisione delle stesse tra spese riconducibili al vincolo previsto dalla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti diritti civili e sociali; spese non riconducibili a dette prestazioni e spese finanziate mediante i contributi speciali, i finanziamenti dell'UE e i cofinanziamenti nazionali.

In questo quadro, le spese riconducibili ai Lep dovranno essere determinate non più in base alla spesa storica, bensì nel rispetto dei costi standard che dovranno essere definiti in riferimento ai suddetti livelli essenziali delle prestazioni e che andranno garantiti erogando le relative prestazioni in condizioni di efficienza e di appropriatezza su tutto il territorio nazionale (art. 8, c. 1, lett. b). I decreti sono altresì chiamati a definire le modalità in base alle quali le aliquote dei tributi e delle compartecipazioni destinati al finanziamento delle spese relative ai livelli essenziali "sono determinate al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno ad essi corrispondente in una sola regione; nonché le eventuali modalità di intervento del fondo perequativo in caso di gettito tributario insufficiente (lett. g). La successiva lettera d) dispone, inoltre, che le spese derivanti da prestazioni collegate ai Lep sono finanziate mediante il gettito derivante da tributi propri derivati – secondo un'espressione che potrebbe prospettare non pochi problemi di costituzionalità rispetto al riferimento ai

tributi propri effettuato all'art. 119 Cost. – dall'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla compartecipazione regionale all'IVA, nonché con quote del fondo perequativo. Il finanziamento integrale dei livelli essenziali è previsto anche in riferimento alle regioni ad autonomia speciale (art. 27).

L'art. 9 della legge delega, lett. c), punto 1), del comma 1, stabilisce che fondo perequativo è chiamato a finanziare la differenza tra il fabbisogno finanziario necessario all'integrale copertura delle spese necessarie a garantire i livelli essenziali delle prestazioni e il gettito regionale dei tributi ad esse dedicati, determinato con l'esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria nonché dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero fiscale, in modo da assicurare l'integrale copertura delle spese corrispondenti al fabbisogno standard per i livelli essenziali delle prestazioni.

In riferimento alle funzioni esercitate da comuni, province e città metropolitane che siano riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti diritti civili e sociali, l'art. 11, al comma 1, lett. b) prevede che esse debbano essere finanziate integralmente *“in base al fabbisogno standard”* mediante *“tributi propri, partecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, addizionali a tali tributi”* e, eventualmente, il *“fondo perequativo”*.

In chiusura, va riportato quanto previsto all'art. 20, in base al quale *“la legge statale disciplina la determinazione dei livelli essenziali di assistenza e dei livelli essenziali delle prestazioni: fino a loro nuova determinazione da parte della legge statale si considerano i livelli essenziali di assistenza e i livelli essenziali delle prestazioni già fissati in base alla legislazione statale”*.

Dalla legge delega emerge pertanto una *summa divisio* tra spese essenziali e spese libere: solamente per le prime, legate all'erogazione di prestazioni volte a soddisfare i livelli essenziali delle prestazioni, deve essere previsto il finanziamento integrale del fabbisogno standard, calcolato a partire dai costi standard. Tale distinzione è stata tuttavia accolta da numerose critiche da

parte della dottrina, anche alla luce della giurisprudenza costituzionale in materia: con la sent. n. 370 del 2003 si è, infatti, sancito il c.d. *principio di congruità-sufficienza* volto a distinguere le risorse ordinarie, destinate al finanziamento della generalità delle funzioni spettanti alle regioni ed agli enti locali, dalle risorse e dagli interventi straordinari, preposte al perseguimento di finalità solidaristiche e di perequazione. Non è pertanto arduo comprendere come, alla luce di quanto riportato, la bipartizione delle spese configuri una violazione del quarto comma dell'art. 119 Cost., laddove si prevede che le risorse previste ai commi precedenti debbano consentire di finanziare integralmente le funzioni pubbliche attribuite agli enti decentrati e non solo quelle riconducibili ai Lep previsti dallo Stato.

2.5. Il processo di attuazione della Legge n. 42/2009

La legge delega n. 42/2009 prevedeva, entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge stessa e quindi entro 12 mesi dal 21 maggio 2010 l'emanazione almeno del decreto attuativo sull'armonizzazione contabile dei bilanci pubblici delle Regioni e degli enti locali; entro due anni dovevano essere emanati tutti gli altri decreti. Si può dunque osservare che le disposizioni procedurali della legge delega non sono state temporalmente rispettate perché il decreto sull'armonizzazione dei bilanci non è stato adottato per primo.

Ad ogni modo, dalla legge delega sono scaturiti ben otto decreti legislativi:

1. D. Lgs 8 maggio 2010, n. 85, c.d. Federalismo demaniale;
2. D. Lgs 17 settembre 2010, n. 156, "Ordinamento transitorio di Roma capitale";
3. D. Lgs 26 novembre 2010, n. 216 "Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogno standard di Comuni, Città metropolitane e Provincie";
4. D. Lgs 14 marzo 2011, n. 23, c.d. Federalismo municipale;
5. D. Lgs 6 maggio 2011, n. 8 "Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle Provincie nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard del settore sanitario".

6. D. Lgs 31 maggio 2011, n. 88 “Disposizioni in materia di risorse aggiuntive e di interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali”.
7. D. Lgs 26 giugno 2011, n. 118 “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e dei sistemi di bilancio delle Regioni e degli Enti locali e dei loro organismi”.
8. D. Lgs 6 settembre 2011, n. 149, “Sanzioni e premi per Regioni, Province e Comuni”.

3. Il federalismo municipale

3.1. Un quadro generale

Con il D. Lgs 14 marzo 2011, n. 23, “Federalismo municipale” uno degli obiettivi principali del federalismo fiscale è determinare una maggiore coincidenza tra la “cosa amministrata” e la “cosa tassata”.

Questo decreto prevede il superamento dell’attuale sistema di finanziamento dei Comuni, strutturato in modo preponderante sui trasferimenti statali attraverso due fasi: una fase transitoria e una fase regime.

La fase transitoria (2011-2013) prevede la devoluzione ai comuni del gettito di alcuni tributi vigenti riguardanti il comparto immobiliare e territoriale (imposte ipotecarie/catastali, imposte di registro, IRPEF su immobili ecc.). Attraverso questa assegnazione si concretizza il passaggio dalla finanza derivata a quella propria.

La seconda fase, a partire dal 2014, invece, prevede con imposte sul possesso e sul trasferimento di immobili, sulla cedolare sulle locazioni e sulla compartecipazione all’IRPEF.

Inoltre, diversamente dalla previgente normativa la legge n. 42/2009 prevede l’utilizzo di costi standard e dei fabbisogni *standard* e si pone l’obiettivo di non finanziare, tramite la perequazione, gli sprechi e le inefficienze che spesso si nascondono nella produzione dei servizi fondamentali e in cambio cerca di sviluppare un vero solidarismo.

Un altro elemento di discontinuità rispetto al passato è la gradualità nel perseguire l’efficienza perché il massimo livello di efficienza nella produzione dei servizi si deve raggiungere nel medio lungo periodo evitando di fissare in quello breve degli standard perfetti, astratti e lontanissimi dalla reale situazione economica.

Altra novità risiede nella dinamicità nel processo di determinazione dei fabbisogno standard. Infatti, con cadenze periodiche, saranno stabiliti i fabbisogni standard per garantire i continui adeguamenti ai cambiamenti che si sviluppano nel corso del tempo.

La riforma federalista italiana e nel particolare la legge delega n. 42/2009 (che si ricorda, attua i principi contenuti nell’art. 119 della Costituzione), ha

come obiettivo primario quello di superare tale sistema di finanza, per passare ad un sistema di finanza propria (realizzato attraverso il superamento del criterio della spesa storica a favore del criterio del costo standard ed abolendo gli annosi trasferimenti statali), che garantisca autonomia di entrate e di spesa finanziaria ai governi locali, responsabilizzando gli amministratori locali ad una gestione amministrativa più efficiente tesa alla crescita economica, che permetta ai cittadini di selezionare, mediante confronto e conseguente voto, i buoni governi da quelli inefficienti.

La legge delega dispone che l'autonomia finanziaria, prevista costituzionalmente anche per gli enti locali, in particolare quella di entrata, che tra l'altro deve essere compatibile con gli impegni finanziari assunti da tali enti in relazione al patto di stabilità e di crescita del Paese, sia realizzata da un lato attraverso l'attribuzione di tributi propri locali, di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e regionali e dalle addizionali a tali tributi, di quote di un fondo perequativo, di nuove forme impositive di istituzione statale o regionale, nonché di tributi di scopo, e dalla contemporanea eliminazione dei trasferimenti statali, il tutto cercando la semplificazione del sistema tributario, la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, la trasparenza del prelievo e l'efficienza nell'amministrazione dei tributi.

Tali iniziative però non convincono a pieno, infatti come osservato da autorevole dottrina *“è evidente che sotto il profilo degli istituti tributari, non siamo di fronte ad una vera propria rivoluzione copernicana. Gran parte delle misure previste, infatti, ricalca quelle tradizionali e ben note al nostro ordinamento, che da tempo ne fa ampio uso”*⁷¹.

La realizzazione di tutte le finalità sopra esplicitate, relativamente agli enti locali, ed in particolare ai Comuni, sono state demandate al d.lgs. n. 23/2011, in materia di “Federalismo fiscale municipale”, in attuazione dei principi contenuti negli articoli 2, 11, 12, 13, 21, 25 e 26 della legge delega 42 del 2009, il quale incide in maniera sostanziale sull'autonomia

⁷¹ Tosi L. (2008), *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalista dell'ordinamento tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 11, pp. 941 e ss.

finanziaria e definisce la nuova struttura delle entrate dei Comuni sia nella prima fase transitoria che in quella a regime, a partire già dall'anno 2011.

La riforma della fiscalità locale, nel complesso, tende alla semplificazione del sistema tributario, attraverso l'accorpamento e/o l'eliminazione, di parte delle diciannove forme impositive che al 2011 erano presenti nel sistema di finanza comunale, quali appunto:

1. imposta comunale sugli immobili (ICI);
2. imposta comunale sulla pubblicità (ICP);
3. diritto sulle pubbliche affissioni (DPA);
4. tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei Comuni (TOSAP);
5. canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP);
6. tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU);
7. tariffa di igiene ambientale privati (TIA);
8. tariffa di igiene ambientale aziende (TIA aziende);
9. imposta di scopo per la realizzazione di opere pubbliche (ISCOP);
10. canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP);
11. canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque (CARSA);
12. tassa per l'ammissione ai concorsi;
13. contributo per il rilascio del permesso di costruire;
14. diritti di segreteria.
15. addizionale comunale all'IRPEF;
16. addizionale comunale all'accisa sull'energia elettrica;
17. addizionale comunale sui diritti di imbarco;
18. addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (ECA).
19. compartecipazione comunale al gettito IRPEF.

Le imposte eliminate o accorpate con la riforma del federalismo municipale sono:

- l'addizionale all'accisa sull'energia elettrica (art. 2, comma sesto);

- l’IRPEF sui redditi fondiari per immobili non locati (e relative addizionali) e l’ICI, inglobate dall’IMU che la legge 214/2011 ha anticipato al 2012;
- la TOSAP, il COSAP, l’ICP e la DPA, il CIMP, che verranno incorporate dall’IMU secondaria dal 2014;
- l’addizionale per l’integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (ECA) abolita, insieme alla TARSU e alla TIA, dal 2013 con l’introduzione del Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES) sempre ad opera della L. 214/2011 (d.l. n. 201/2011).

Sin dall’approvazione del decreto in esame si è però potuta constatare la complessità del percorso di riforma della fiscalità municipale, che si prospetta né breve né semplice, e che ha già richiesto, e richiederà sicuramente, approfondimenti normativi e regolamentari per evitare che eccessi di semplificazione compromettano l’intero progetto.

A riprova di quanto appena affermato il fatto che la riforma, in prima battuta scaglionata su due fasi (transitoria dal 2011 al 2013 e a regime dal 2014), è ora articolata su più passaggi sino al 2015, derivanti da una serie di misure introdotte dal Governo per contrastare la crisi finanziaria in atto.

Parte della dottrina⁷² afferma l’assoluta necessità che nel progetto di federalismo fiscale municipale in corso sia mantenuto centrale il rapporto diretto tra tassazione e territorio. Le imposte che il cittadino paga devono finanziarie concretamente e fattivamente le spese che su quel territorio sono sostenute, secondo il cosiddetto principio del “pago, vedo, voto”, in maniera tale da incentivare il senso civico collettivo, ridurre gli sprechi delle amministrazioni, combattere l’evasione fiscale.

Infatti, a parziale conferma di quanto appena detto, lo zoccolo duro del citato percorso di riforma, poggia *in primis* sul patrimonio immobiliare, elemento che tradizionalmente crea un legame tra il cittadino e il territorio, ed in particolare sul trasferimento di gran parte della fiscalità immobiliare ai Comuni, c.d. “fiscalizzazione”⁷³ (comprendendo in tal senso anche l’Imposta Municipale Propria sperimentale introdotta dal d.l. n. 201/2011 a decorre dal

⁷² Crema G. (2011), *Articolo Quinto*, in Dossier – Dalla secessione alla confusione. Mondo Operaio, n. 8/9, pp. 39-42.

⁷³ Tosi L., *op cit.*

2012), ed in secondo piano, sull'introduzione di un Fondo sperimentale di riequilibrio alimentato proprio da quote di tale fiscalità e dalla compartecipazione dei Comuni all'IVA (ma solo in via sperimentale *ex d.l.* n. 201/2011), ripartito sulla base di un Decreto ministeriale (D.M. 21 giugno 2011 e D.M. 4 maggio 2012), sul maggior gettito derivante dalla compartecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione fiscale, su alcune imposte locali gestite direttamente quali ad esempio l'addizionale IRPEF, la nuova imposta di soggiorno e la rimodulata imposta di scopo, sull'introduzione, dal 2013, della TARES (Tributo comunali sui rifiuti e sui servizi) e dal 2014, di una Imposta Municipale secondaria che accorperà varie imposte locali esistenti, e marginalmente dalla compartecipazione all'addizionale regionale all'IRPEF ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 68/2011.

Tali mezzi dovranno compensare la riduzione dei trasferimenti erariali (determinati sulla base di elaborazioni del Ministero dell'Interno soggette ad approvazione della COPAFF – vgs. D.M. 21 giugno 2011 e D.M. 4 maggio 2012) e l'eliminazione dell'addizionale comunale sull'energia elettrica avvenuta nel 2012.

Parte della dottrina⁷⁴ ritiene che la “fiscalizzazione” dei trasferimenti dallo Stato e dalle Regioni, una delle novità più importanti in ambito di fiscalità locale, sia certamente la linea direttrice che promette efficacia sotto il profilo dell'affermazione del principio di responsabilità fiscale degli enti locali.

Altra corrente di pensiero dottrinale ha, invece, sottolineato criticamente, l'eterogeneità delle forme di imposizione previste dal decreto attuativo che rischia di creare non pochi problemi applicativi, non solo per il contribuente (vgs. calcoli IMU) ma anche per gli uffici fiscali, precisando che nel testo legislativo “*c'è di tutto, compartecipazioni, tributi propri derivati, tributi comunali istituiti con leggi regionali, fondi di perequazione, imposte di scopo e imposte proprie come l'IMU.*”. Continua la critica attribuendo colpe della “cattiva” riforma non solo al legislatore ma anche agli enti locali, rei di

⁷⁴ Ferri A., De Luca Picione G. (2010), *Federalismo Municipale*, Direzione scientifica Ifel, Roma.

aver preferito forme di compartecipazione che attribuiscono gettito garantito rispetto all'attribuzione di una vera capacità impositiva sul territorio, come l'imposta di scopo "che peraltro già esiste, ma è stata attuata pochissimo"⁷⁵.

Giova precisare tra l'altro che, se da un lato la disciplina che costituisce il fondamento normativo del percorso verso l'autonomia finanziaria degli enti territoriali prevista dal dettato costituzionale *ex art. 119*, è rinvenibile proprio nelle due norme sopra citate (ossia la legge n. n. 42/2009 e il d.lgs. n. 23/2011), per cui il quadro della fiscalità dei Comuni è oggi desumibile da norme attuative dell'art. 119 Cost., dall'altro tali norme non rappresentano gli interventi più recenti, perché ad essi sono seguiti provvedimenti congiunturali che, nell'individuare misure di risanamento delle finanze statali, toccano anche quelle degli enti locali, tra i quali:

- d.l. n. 98/2011, convertito nella legge n. 111/2011, recante *Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*, in materia riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio;

- la legge n. 148/2011, di conversione del d.l. n. 138/2011, recante *Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*, per quanto concerne l'estensione del patto di stabilità;

- il d.l. n. 201/2011, recante *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*, convertito nella legge n. 214/2011, che ha inciso anche sulle finanze dei Comuni;

- il d.l. n. 16/2012, recante *Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento*, convertito nella legge 44/2012 di modifica di alcuni istituti previsti dal d.lgs. 23/2011;

- il d.l. n. 95/2012, recante *Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese del settore bancario*, convertito nella legge 135/2012, in materia di riduzione del FSR⁷⁶. E' evidente che tali interventi congiunturali, necessari per la difficoltosa fuoriuscita da una crisi finanziaria ed economica globale senza precedenti, realizzati in

⁷⁵ Cerisano F. (2011), *Federalismo comunale da rifare*, Italia Oggi, p. 31.

⁷⁶ Buzzacchi C. (2012), *La fiscalità municipale: l'evoluzione dalla riforma federalista al decreto "liberalizzazioni"*, su federalismi.it n.9, p. 3.

concomitanza con il processo di riforma della fiscalità, ha complicato questo già difficile percorso, intersecando le motivazioni di razionalizzazione, responsabilizzazione e solidarietà, insite nella riforma federalista, con esigenze di riduzione della spesa pubblica, eliminazione delle inefficienze e rispetto di vincoli internazionali, *“certo non estranee alla riforma stessa, ma portatrici di vincoli obiettivamente più stringenti”*.

L'analisi che segue cercherà quindi di tenere conto del tumultuoso avvicinarsi delle norme di finanza pubblica che stanno concretamente modificando l'assetto originario del percorso di riforma iniziato nel 2009, esaminando in prima battuta le parti della legge delega n. 42 contenenti disposizioni di coordinamento normativo relative agli enti locali ed in seconda battuta i contenuti del decreto n. 23/2011 di definizione ed attuazione della delega, da un punto di vista tecnico-tributario, accennando solamente quegli aspetti di natura non prettamente tributaria.

La legge delega n. 42/2009 delinea il nuovo assetto finanziario relativo agli enti locali negli articoli 11, 12, 13, 21, 25 e 26.

Prima però di esaminare gli articoli appena citati, specificatamente rivolti agli enti locali, si evidenzia come nell'alveo dei principi e criteri direttivi generali definiti dall'art. 2, cui il legislatore si è dovuto attenere nell'emanazione dei decreti attuativi, ce ne siano alcuni che più degli altri hanno fornito la linea guida per l'emanazione del d.lgs. n. 23/2001, in quanto direttamente riferibili ai Comuni, che si elencano di seguito:

- attribuzione ai Comuni di risorse autonome in ordine alle rispettive competenze secondo il principio della territorialità;
- garanzia di un adeguato grado di “leva fiscale” nei tributi comunali;
- il coinvolgimento dei Comuni nel contrasto all'evasione ed alla elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale;
- territorialità dei tributi propri e riferibilità al territorio della compartecipazione al gettito dei tributi erariali;
- esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali;
- perequazione per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

3.2. Principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni dei Comuni: art. 11.

Nell'ambito delle disposizioni di coordinamento della finanza, è l'art. 11 della legge del 2009, recante “*Principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni di Comuni, Province e Città metropolitane*”, che ha tracciato i principi di indirizzo per la disciplina attuativa della fiscalità municipale.

Esso ha previsto che tali norme attuative si fondino sulla classificazione delle spese relative alle funzioni dei Comuni in tre categorie fondamentali:

- . – spese riconducibili alle funzioni “fondamentali”, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera *p*), della Costituzione, la cui individuazione è rimessa alla legislazione statale, che corrispondono, in qualche modo alle spese essenziali delle Regioni;
- . – spese relative alle “altre funzioni”, non riconducibili a quelle fondamentali;
- . – spese che, prescindendo dall'oggetto delle funzioni, risultano finanziate con contributi nazionali speciali, finanziamenti dall'Unione europea e con finanziamenti nazionali. Le lettere a), b) e c), del comma primo, dell'art. 11 in combinato disposto con quanto previsto dalla lettera m), secondo comma, dell'art. 2, prevedono il graduale superamento della spesa storica in favore di nuovi criteri sui quali fondare il finanziamento delle spese degli enti locali, appena citate, ossia:
 - il fabbisogno standard, per il finanziamento delle funzioni fondamentali;
 - la perequazione della capacità fiscale, per il finanziamento delle altre funzioni;
 - la valutazioni di alcune specifiche caratteristiche degli enti locali, in particolare le dimensioni demografiche e territoriali, che risultano determinanti ai fini dell'ottimale svolgimento delle rispettive funzioni.

Il finanziamento integrale è previsto esclusivamente per le spese relative alle funzioni fondamentali, nonché i livelli essenziali delle prestazioni eventualmente da esse implicate, con riferimento appunto al criterio del fabbisogno standard, ed è assicurato dal gettito derivante da tributi propri,

compartecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, non soggette a vincolo di destinazione, e da addizionali a tributi erariali e regionali e dall'intervento a compensazione del fondo perequativo di cui all'art.13. Le altre funzioni, che si ripete non sono finanziate interamente, sono coperte con il gettito proveniente da tributi propri, con le compartecipazioni al gettito di tributi non meglio specificati (quindi sia erariali che regionali) e dal fondo perequativo, basato appunto sul concetto di capacità fiscale per abitante.

Al finanziamento delle spese è contrapposta la soppressione dei trasferimenti statali e regionali agli enti locali, ad oggi diretti al finanziamento di entrambe le tipologie di funzioni, ad eccezione degli stanziamenti destinati ai fondi perequativi ai sensi dell'art. 13 e di quelli in essere sulle rate di ammortamento dei mutui contratti dagli enti locali. Da ultimo, si evidenzia che è previsto l'integrale finanziamento degli eventuali oneri derivanti dal trasferimento agli enti locali, di funzioni amministrative statali o regionali.

Secondo quanto previsto dall'art. 12 della legge n. 42, che contempla una pluralità di interventi normativi dello Stato e delle Regioni, volti a diversificare le fonti di entrata del Comune, è la legge statale ad "individuare" tributi propri dei Comuni, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti, ed anche attraverso l'attribuzione agli stessi Comuni di tributi o parti di tributi "già" erariali, definendone i presupposti, i soggetti passivi, le basi imponibili e le aliquote di riferimento garantendo ai Comuni un'adeguata flessibilità.

E' bene precisare che la nozione di "tributo proprio" deve essere letta *"in senso atecnico, posto che per essere effettivamente tali dovrebbero essere istituiti e regolamentati dai medesimi enti locali, cui invece non compete alcuna potestà impositiva"*.

Curioso notare come la lettera g) dell'articolo in esame attribuisca alle Regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, e nel rispetto del divieto di doppia imposizione, il potere di "istituire" nuovi tributi comunali, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti alle autonomie territoriali.

In base quindi al tono letterale del precetto normativo, alla legge statale è attribuito il compito marginale di “individuare” i tributi locali (sia preesistenti che nuovi), mentre la legge regionale può “istituirne” di nuovi.

L'autonomia tributaria dei Comuni si manifesta nel potere loro attribuito, nei limiti fissati dalla legge statale, di:

- modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti e di introdurre agevolazioni, coerentemente a quanto previsto in materia di “flessibilità fiscale”;

- fissare le tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta dai singoli cittadini, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza;

- “stabilire e applicare” uno o più tributi, disciplinati dai decreti attuativi, finalizzati a particolari “scopi” quali, a titolo esemplificativo, la realizzazione di opere pubbliche, di investimenti pluriennali nei servizi sociali, ovvero al finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana. Molto importante è l'esplicita individuazione delle entrate dei Comuni che devono essere specificamente destinate al finanziamento delle funzioni fondamentali, che in via transitoria, sono quelle derivanti dal gettito della compartecipazione all'IVA, della compartecipazione all'IRPEF e dell'imposizione immobiliare, con esclusione dell'abitazione principale. Da ultimo, l'art. 12 prevede forme premiali per le unioni e fusioni tra Comuni, quali l'incremento dell'autonomia impositiva e l'introduzione di agevolazioni.

Le previsioni dell'articolo in esame lasciavano degli spiragli aperti verso una fiscalità anche basata su tributi propri e ipotizzavano una legislazione regionale in materia di tributi comunali: *“entrambe le previsioni non hanno avuto coerente svolgimento nel decreto attuativo, che fissa un quadro di entrate che si può considerare esaurito dalla disciplina statale”*⁷⁷.

⁷⁷ Buzzacchi C. (2009), *Federalismo fiscale all'italiana: il ruolo chiave dei livelli essenziali delle prestazioni e dei costi standard*, Società Italiana di economia pubblica, Working Paper, n.631.

3.3. Cenni sui principi e criteri direttivi dei fondi perequativi per gli enti locali: art. 13

L'art. 13 della legge delega prevede per i Comuni (oltre che per le Province), l'istituzione di un fondo perequativo (ad attuazione di quanto disciplinato dagli artt. 11 e 12, sulle modalità di finanziamento delle spese comunali), iscritto nel bilancio della Regione e alimentato attraverso un apposito Fondo perequativo dello Stato.

A tale proposito è bene precisare che ai Comuni è trasferita anche parte del fondo perequativo regionale di durata triennale istituito come contropartita per l'eliminazione dei trasferimenti regionali agli enti locali.

La citata dicotomia tra spese inerenti alle funzioni "fondamentali e non" si riscontra anche in riferimento alla dimensione del fondo perequativo.

Con riguardo alle prime, l'articolo in esame tale volume è determinato, per ciascun livello di governo, in misura pari alla differenza fra il totale dei fabbisogni standard per le funzioni fondamentali e il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale spettanti ai Comuni (intendendosi come tali le entrate derivanti dai tributi propri valutati ad aliquota standard), con esclusione dei tributi di scopo comunali e dei contributi di cui all'art. 16 (i c.d. "interventi speciali"), nell'ottica del superamento del criterio della spesa storica, rendendo evidente l'intenzione del legislatore di colmare con la perequazione, la differenza fra spese ed entrate standard.

Sempre a proposito di tali spese, la suddivisione del fondo perequativo tra i singoli enti è effettuata in conformità a due specifici rilevatori di fabbisogno: uno di carattere finanziario, calcolato come differenza tra il valore standardizzato della spesa corrente (esclusa la spesa per interessi) ed il valore standardizzato dei tributi e delle entrate proprie di applicazione generale [i tributi propri valutati ad aliquota standard - art. 13, comma 1, lett. e) della legge delega] e, l'altro relativo alle infrastrutture, per il finanziamento della spesa in conto capitale, stabilito in coerenza con la programmazione regionale di settore, tenendo conto dell'entità dei finanziamenti dell'Unione europea di carattere infrastrutturale ricevuti dagli enti locali e del vincolo di addizionalità, cui questi sono soggetti.

Per quanto riguarda invece le altre spese, l'intervento del fondo perequativo nei confronti dei Comuni è basato soltanto sulla capacità fiscale per abitante ed è espressamente orientato a ridurre (quindi senza annullare) le differenze tra le medesime capacità fiscali, tenendo conto ai fini del calcolo, per gli enti con minor popolazione, del fattore della dimensione demografica (in proporzione inversa) e la partecipazione dell'ente a forme associative. Pertanto gli importi perequati per questa tipologia di spese dovranno essere, a parità di altre condizioni, maggiori per gli enti con minore popolazione e per quelli che partecipano a forme associative. In questo senso i criteri generali di delega posti dalla legge *“riconoscono pertanto agli enti locali un'adeguata flessibilità fiscale, articolata su più tributi, in modo tale da consentire di finanziare il livello di spesa per funzioni non fondamentali attivando le proprie potenzialità”* (art. 2, comma 2 lett. c).

Alle Regioni è attribuita la possibilità, previa intesa con gli enti locali, di procedere ad una diversa valutazione del fabbisogno (finanziario e di infrastrutture) in base al quale è effettuata la ripartizione dei fondi perequativi, che non deve però comportare ritardi nell'assegnazione delle risorse, nel qual caso è previsto l'esercizio del potere sostitutivo da parte dello Stato, ai sensi dell'articolo 120, comma secondo, della Costituzione.

3.4. Norme transitorie per gli enti locali: art. 21

Come si legge al primo comma dell'articolo in esame, anche la disciplina transitoria relativa al finanziamento dei Comuni, rimessa ai decreti attuativi, i quali, nel legiferare, dovranno rispettare i principi indicati all'art. 21 (Norme transitorie per gli enti locali).

Tale atipica previsione, rispetto alla generalità delle leggi delega in cui la fase transitoria inizia con l'entrata in vigore delle stesse, si spiega con la complessità del processo che si vuole affrontare, che richiede lo svolgimento di un periodo preparatorio, *“concepito non in modo statico ma dinamico”*, istruttorio per il successivo funzionamento a regime del federalismo fiscale, di durata non inferiore a cinque anni, tale da permettere il superamento del criterio della spesa storica.

Tale dinamicità ad esempio si riscontra nel disposto della lettera a), del primo comma, dell'art. 21 che pone a carico dello Stato e delle Regioni il finanziamento di eventuali altre ulteriori funzioni amministrative assegnate agli enti locali ai sensi dell'articolo 118 della Costituzione nella predisposizione dei decreti delegati.

I decreti legislativi attuativi devono garantire, durante il periodo transitorio, la copertura totale dei trasferimenti statali e regionali soppressi per mezzo delle maggiore entrate derivanti dall'autonomia finanziaria e dalla perequazione, che dipenderà pertanto dalla quota di risorse proprie assegnate a ciascun Ente locale.

Nella fase transitoria, e fino all'esatta individuazione con decreto, le spese del Comune verranno considerate all'80 per cento come fondamentali e il restante 20 per cento come non fondamentali.

L'art. 21, terzo comma, individua provvisoriamente le funzioni fondamentali dei Comuni, poi ridefinite dal d.lgs. n. 216/20102, che si riportano di seguito:

- . – funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura del 70% delle spese certificate dall'ultimo conto del bilancio;
- . – funzioni di polizia locale;
- . – istruzione pubblica, compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;
- . – viabilità e trasporti;
- . – gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- . – funzioni del settore sociale. Ovviamente come previsto dalla delega, i decreti attuativi, ed in particolare il d.lgs. n. 23/2011, hanno disciplinato le modalità e tempi di realizzazione del periodo transitorio, ognuno per la materia di propria competenza.

3.5. La gestione dei tributi: art. 25 e 26

Gli articoli 25 e 26 della delega, recanti rispettivamente *“Principi e criteri direttivi relativi alla gestione dei tributi e delle compartecipazioni”* e *“Contrasto dell’evasione fiscale”*, disciplinano in maniera piuttosto generica, le modalità di gestione dei tributi derivanti dall’introduzione del modello di fiscalità federale, specificando che l’emanazione dei decreti attuativi dovranno legiferare nel rispetto della autonomia organizzativa di Regioni ed enti locali nella scelta delle forme di organizzazione delle attività di gestione e riscossione, confermando i timori di una possibile frammentazione locale sul piano dell’attuazione dei tributi, a detrimento dei principi di semplificazione e trasparenza pure richiamati dalla legge delega. Parte degli aspetti organizzativi di tale “gestione organica dei tributi erariali, regionali e degli enti locali”, dovrà essere compiuta ricercando forme di collaborazione con le Direzioni Regionali delle Entrate.

Quanto all’ “evasione fiscale”, il legislatore prevede che i decreti attuativi:

- definiscano le concrete modalità di gestione, operative, di ripartizione degli oneri e degli introiti derivanti dall’attività di recupero dell’evasione fiscale, a mezzo di un’apposita convenzione tra il Ministero dell’Economia e delle Finanze e le singole Regioni e enti locali (disposizioni in materia si riscontrano nel d.lgs. n. 23/2011 oltre che in due Provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate datati 27 febbraio e 29 maggio 2012, di cui si parlerà più avanti nella trattazione);
- regolino forme di collaborazione per l’accertamento dei tributi erariali, regionali e degli enti locali nonché le modalità di condivisione delle basi informative di cui dispongono le Regioni, gli enti locali e lo Stato per l’attività di contrasto all’evasione dei medesimo tributi
- prevedano forme premiali per gli enti locali che ottengano risultati positivi nella lotta all’evasione fiscale, in termini di maggior gettito.

In tema, si precisa, che il d.lgs. n. 23/2011, al comma decimo dell’art. 2, ha regolamentato la gestione del gettito derivante dal recupero d’imposta proveniente dal contrasto all’evasione fiscale, nonché l’accesso alle banche dati contenenti dati rilevanti a tali fini, tematica quest’ultima, oggetto, già in

passato, di critiche in relazione alla tutela della privacy, che più in avanti si accenneranno.

4. Il d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”

4.1. Obiettivi

Il d.lgs. n. 23/2011, insieme al d.lgs. n. 68/2011 sull'autonomia finanziaria delle Regioni e Province, è sicuramente uno dei provvedimenti più importanti emanati sinora dal legislatore delegato, in particolare in riferimento alle ripercussioni applicative sui bilanci e sulle finanze dei Comuni.

Si tratta, in ordine cronologico, del quarto decreto attuativo del federalismo fiscale ed è stato emanato a seguito di un percorso assai travagliato che si riporta di seguito per completezza di trattazione.

L'*iter* di approvazione è iniziato in via preliminare con l'esame del primo schema (A.G. n. 292) nella seduta del Consiglio dei Ministri del 4 agosto 2010 e trasmesso per l'esame alla Conferenza Unificata Stato- Regioni-Città e Autonomie locali⁷⁸, che non ha rilasciato alcun parere né intesa.

Il Consiglio dei Ministri ha comunque trasmesso lo schema di decreto in data 5 novembre 2010 al Parlamento, corredato da una relazione tecnica sulla mancata intesa come previsto dalla legge delega 42/2009, che lo ha assegnato alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nonché alle Commissioni bilancio di Camera e Senato (A.G. n. 292), in data 9 novembre 2010, richiedendo l'emissione di un parere per l'8 gennaio 2011 (poi prorogato di venti giorni ai sensi dell'articolo 3, comma 6, della legge 42/2009).

L'esame della Commissione bicamerale dello schema n. 292 è terminato concluso il 3 febbraio 2011, con parere negativo, considerati i 15 voti a favore e 15 contrari.

Il Consiglio dei Ministri, tuttavia, lo stesso giorno, in riunione straordinaria, ha approvato in via definitiva il decreto, ampiamente modificato rispetto allo schema approvato il 4 agosto 2010.

Il giorno successivo, 4 febbraio 2011, il Presidente della Repubblica, ha comunicato al Presidente del Consiglio di non poter ricevere il decreto

⁷⁸ Conferenza Unificata istituita dal d.lgs 281/1997.

approvato, “*a garanzia della legittimità di un provvedimento di così grande rilevanza*”, richiedendo che venisse posto di nuovo all’attenzione del Parlamento.

All’esito di tale rigetto, il 9 febbraio 2011 il Consiglio dei Ministri ha approvato un nuovo schema di decreto (AG 292-bis) con le idonee osservazioni e modifiche, trasmesso alle Camere in data 15 febbraio 2011, ai sensi dell'articolo 2, comma 4, della legge 42 del 2009.

Il testo è stato approvato dal Senato il giorno 23 febbraio 2011.

Il 3 marzo 2011 il Consiglio dei Ministri ha licenziato definitivamente il decreto legislativo sul federalismo fiscale municipale.

Il d.lgs. n. 23/2011, recante “*Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*” è stato in seguito pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 67 del 23 marzo 2011 ed è entrato in vigore il 7 aprile.

I contenuti del decreto in questione incidono in misura sostanziale sull’autonomia finanziaria degli enti locali, anche se interessa rilevare, al contempo, la farraginosità delle disposizioni in esso contenute, che risultano di difficile interpretazione a causa di mancanza di decisione su alcuni aspetti tecnici, la cui definizione è rinviata a successivi regolamenti ministeriali o decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, molti dei quali ancora da emanare.

Oltre a ciò la previsione di un complesso periodo transitorio, che si esaminerà al paragrafo successivo, complica maggiormente la lettura d'insieme degli effetti del provvedimento.

In tema di applicabilità sembra opportuno chiarire che il decreto sul federalismo municipale, entrato in vigore già da più di un anno, non si applica alle Regioni a Statuto Speciale, come specificato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 64/2012, che precisa che per queste Regioni l’applicazione della riforma regolamentata dal decreto n. 23/2011, deve avvenire in conformità ai rispettivi statuti.

In deroga a tale principio, gli articoli 13 e 14 del d.l. n. 201/2011, dispongono perentoriamente l’applicazione dell’IMU sperimentale e della TARES in tutti i Comuni, senza eccezione alcuna, comprendendo quindi

anche quelli situati nei territori delle Regioni a Statuto Speciale e delle Province autonome.

Infine, è rilevante ribadire che, dall'approvazione del decreto in esame, si sono succedute pesanti manovre per affrontare la situazione economica e finanziaria dell'Italia, legata alla crisi dei debiti sovrani dell'Europa, che hanno di fatto apportato profonde modifiche al quadro normativo disegnato dai decreti attuativi del federalismo fiscale.

Per tale ragione, l'esame che segue cercherà, senza pretesa di esaustività, di illustrare i contenuti del d.lgs. n. 23/2011 alla luce dei recenti interventi modificativi e si procederà ad un breve esame delle scadenze imposte dal decreto, come modificate dalle recenti disposizioni in materia di finanza pubblica.

4.2. Il d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 “Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”: dal periodo transitorio al regime ordinario

Come disciplinato dalla legge delega, il d.lgs. n. 23/2011, nella versione approvata nel marzo 2011, aveva scadenzato l'attuazione delle disposizioni ivi contenute in due fasi: una prima fase transitoria e sperimentale dall'anno 2011 al 2013 prevista dall'art. 2 e ss., ed una fase a regime “ordinario” dal 2014, disciplinata dall'art. 7 e ss.

La crisi economico-finanziaria che ha dovuto affrontare il Paese, soprattutto tra il 2011 e l'anno in corso, derivante dalle drammatiche condizioni del debito pubblico italiano che ha portato alle dimissioni del Governo Berlusconi e alla nomina di Mario Monti in qualità di Primo Ministro, ha fatto sì che, proprio dopo l'approvazione del decreto sul federalismo fiscale municipale, venissero approvate una serie di pesanti manovre finanziarie d'urgenza, che hanno modificato sia i contenuti che alcune scadenze temporali previste dal provvedimento, per l'introduzione di alcune novità in tema di fiscalità locale.

Dalle due fasi originariamente previste, ora di fatto si è di fronte ad un percorso articolato in diversi passaggi, che si specificano di seguito:

1. dall'anno 2011:

a) sostituzione dei trasferimenti statali ai Comuni (art. 2, comma 8) con:

– compartecipazione IVA (che a differenza di quanto previsto originariamente alimenterà il Fondo a sostegno del reddito (FSR) per gli anni 2012, 2013 e 2014, art. 2, commi 3 e 4);

– compartecipazione e devoluzione del gettito o quote di gettito derivante dalla fiscalità immobiliare (art. 2, commi 1 e 2);

– compartecipazione al nuovo istituto della “cedolare secca” (art. 2, comma 1);

b) istituzione del FSR sino al 2014, che accoglie le voci del precedente punto a. (art. 2, comma 3 e 7);

c) maggiore gettito dalla compartecipazione alla lotta all'evasione fiscale ed accesso dei Comuni ad alcune banche dati (art. 2, comma 10);

d) Imposte locali gestite in autonomia dai Comuni:

– Imposta di soggiorno (art. 4);

– Imposta di scopo (art. 6);

2. dall'anno 2012:

a. introduzione dell'IMU sperimentale fino al 2014 anche sulla prima casa, che invece era esclusa dal d.lgs. n. 23/11 (previsione dell'art. 13 del d.l. n. 201/2011);

b. addizionale IRPEF (sbloccata dall'art. 1, comma 11, del d.l. n. 138/2011, che ha altresì abrogato l'articolo 5 del d.lgs. n. 23/2011);

c. soppressione addizionale comunale energia elettrica (art. 2, comma 6);

3. dall'anno 2013:

a. introduzione della TARES - Tributo comunale rifiuti e servizi (introdotta dall'art. 14 del d.l. n. 201/2011);

b. compartecipazione ad IRPEF regionale che sostituisce trasferimenti regionali (art. 12 del d.lgs. n. 68/2011);

4. dall'anno 2014:

a. imposta municipale secondaria facoltativa (IMUS – art. 11);

b. compartecipazione e/o devoluzione imposte immobiliari (con modifica aliquote imposta trasferimenti immobiliari (art. 7, comma 2 e art. 10);

c. compartecipazione cedolare secca in misura determinata da D.P.C.M (art. 2, comma 9);

d. fondo di perequazione a regime (che sostituisce il FSR – art. 13);

5. dall'anno 2015:

a. entrata a regime dell'IMU come disciplinata dall'art. 8 del d.lgs. n. 23/11 (salvo ulteriori modifiche), poiché la normativa sperimentale prevista dal d.l. n. 201/2011 ha termine nel 2014;

b. compartecipazione IVA dei singoli Comuni (art.2, comma 4)⁷⁹.

Sicuramente tra le novità introdotte dalle manovre finanziarie recenti che hanno avuto maggior impatto sulle disposizioni del decreto n. 23 si segnalano:

– l'anticipazione dell'IMU “sperimentale” e lo sblocco dell'addizionale comunale Irpef dal 2012, nonché l'assegnazione della compartecipazione IVA al FSR dal 2012 con conseguente sospensione della distribuzione diretta ai Comuni, in compensazione della riduzione del medesimo Fondo dovuta al maggior gettito IMU;

– l'introduzione della TARES dal 2013;

– il rinvio al 2015 del regime ordinario IMU e della compartecipazione “diretta” all'IVA dei Comuni (ossia senza passare per il Fondo perequativo);

– oltre alle continue riduzioni del FSR per il rispetto del Patto di stabilità.

⁷⁹ Pollini M., Superti P.A. (2012), *Il Federalismo Fiscale Municipale nel D.lgs 23/11 e nelle manovre del Governo Monti*, in *Il Federalismo Fiscale – Un vademecum per capire*. Supplemento al mensile Strategie Amministrative, anno XI, n. 5, pp. 22-23.

CAPITOLO III

IL SISTEMA IMPOSITIVO ITALIANO

E

LA TASSAZIONE SUGLI IMMOBILI

1. Il sistema impositivo italiano

1.1. Un quadro storico

Il sistema tributario è quell'insieme di norme e strumenti atti a disciplinare il pagamento dei tributi previsti dalla legge a favore dello stato o di un ente pubblico. L'imposizione fiscale, oltre a garantire i mezzi economici per finanziare la spesa della pubblica amministrazione, è lo strumento di cui si serve lo Stato per reperire i fondi utili a promuovere lo sviluppo e un'equa distribuzione del reddito tra i cittadini.

All'atto dell'Unificazione, il sistema tributario piemontese fu esteso all'intero Stato, in quanto era più moderna e vicina ai paesi europei: le entrate erano principalmente costituite da imposte dirette reali sui beni immobili e mobili (sui redditi dei terreni e dei fabbricati) e da imposte indirette (di bollo, di registro, sui consumi).

All'inizio del Novecento l'economia era arretrata, il sistema tributario era costituito da molte imposte, non coordinate fra loro, in prevalenza reali e proporzionali, con alte aliquote e quindi scarsamente elastiche: le imposte dirette davano un gettito modesto, mentre le indirette erano spesso finalizzate a scopi protezionistici.

Nel 1919 il progetto del parlamentare Filippo Meda, che non fu trasformato in legge a causa del fascismo: prevedeva una riforma generale delle imposte dirette sui redditi (con l'istituzione di un'imposta proporzionale sui redditi e un'imposta complementare progressiva con aliquota dall'1 al 25%).

Nel 1923 con la riforma De Stefani⁸⁰ fu introdotta l'imposta personale progressiva sul reddito complessivo ("complementare") e un'imposta

⁸⁰ Alberto De Stefani (Verona, 6 ottobre 1879 – Roma, 15 gennaio 1969) è stato un economista e politico italiano.

generale sugli scambi commerciali, sostituita nel 1940 dall'IGE, cioè l'imposta generale sull'entrata, assicurando con questo un gettito ingente, che contribuì al finanziamento delle enormi spese di guerra.

Con la riforma Vanoni⁸¹ nel 1951 venne introdotto l'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche che si proponeva di porre su nuove basi il rapporto fra cittadino e fisco riducendo le aliquote su alcune imposte allo scopo di diminuire l'evasione, e introducendo l'imposta sulla società nel 1954, riformando la finanza locale nel 1952. Era il primo avvio di un ampio rinnovamento.

Negli anni 1950-60 il sistema tributario italiano presentava molti punti deboli:

- numero eccessivo di tributi scarsamente coordinati tra loro.
- prevalenza delle imposte indirette sulle dirette.
- massiccia evasione fiscale a causa di alte aliquote.
- scarsa trasparenza, scarso coordinamento fra finanza centrale e finanza locale.
- scarsa manovrabilità del sistema ai fini della stabilizzazione.
- insufficiente armonizzazione con i Paesi comunitari.

Nel 1971, il Governo ottenne una delega legislativa (legge delega n. 825) per attuare un ampio piano di rinnovamento fiscale, che si concretizzò nella Riforma tributaria del 1972-73.

Tale riforma segnò un passo indietro, non solo rispetto alla situazione preesistente ma anche rispetto alle aperture del decentramento finanziario presenti in misura notevole già nella stesura originaria del Titolo V della Costituzione.

Infatti, con la riforma furono attribuiti alle Regioni e alle Province tributi di poco conto e al contrario, per esigenze di coerenza interna e di compatibilità comunitaria, furono eliminati tributi comunali di grande rilievo, non solo per l'entità del gettito (ad esempio imposte sui consumi e sui dazi) ma altresì per la funzione che svolgevano nel quadro della politica fiscale del Paese (si pensi all'imposta di famiglia). Ciò era per lo più giustificato dal

⁸¹ Ezio Vanoni (Morbegno, 3 agosto 1903 – Roma, 16 febbraio 1956) è stato un economista e politico italiano. È stato Ministro delle Finanze (1948-1954) e del Bilancio (1954-1956) in parecchi Governi De Gasperi.

sopravvento delle Regioni a statuto ordinario (disposto con legge n. 281 del 1970) che aveva generato il trasferimento di funzioni dallo Stato alla Regioni e da queste agli enti locali provocando nel bilancio di questi ultimi un grande squilibrio tra entrate e uscite che veniva superato con sistematici trasferimenti statali.

A causa di questa drastica riduzione di poteri impositivi, gli uffici tributari istituiti dagli enti locali divennero esuberanti rispetto alle esigenze da soddisfare.

Sebbene la legge statale attribuisse in tutto o in parte agli enti locali il gettito di alcuni tributi ne manteneva saldamente la gestione nelle mani dello Stato intervenendo solo in un secondo momento con provvedimenti di carattere solo nominalmente provvisori per differire *sine die* il momento della devoluzione del gettito agli enti locali. A questo proposito è di esempio l'esperienza dell'Imposta Locale sui Redditi (ILOR) e dell'Imposta comunale sull'Incremento di Valore degli Immobili (INVIM), nate entrambe come tributi di natura locale ma che, con norme successive alla loro istituzione, sono state devolute allo Stato.

Nel processo che ha introdotto maggiori elementi di decentramento nel sistema delle autonomie locali delineato dalla riforma tributaria del 1971 ha avuto certamente un ruolo di rilievo la legge 8 giugno 1990, n. 142. La portata innovativa della legge è legata a una forte affermazione del principio di autonomia a favore delle Provincie e dei Comuni, che in materia tributaria è stato espresso nell'attribuzione a detti enti di maggiori spazi di autonomia finanziaria (art.2 e 54) e di potestà impositiva (art. 54, comma 3). In altri termini, con detta legge si supera il concetto di subordinazione rispetto allo Stato di Provincie e Comuni, questi ultimi infatti conquistano una loro autonomia fondata sul potere di autodeterminazione finalizzato al raggiungimento di interessi generali relativi al loro territorio.

Infine, appare opportuno ricordare che il decreto legislativo n. 56 del 2000 ha dato attuazione a un sistema di federalismo fiscale parallelo al processo di decentramento amministrativo.

Tuttavia, in concreto tale decreto non ha prodotto risultati in linea con le aspettative: non è stato garantito quell'automatismo nella ripartizione delle

risorse fra il centro e la periferia che avrebbero dovuto esaltare l'autonomia finanziaria di Regioni ed enti locali mediante la certezza di entrate finanziarie adeguate rispetto alle esigenze di spesa.

La revisione del sistema dei tributi comunali costituisce poi uno dei tasselli fondamentali della legge n. 42/2009 poiché le intenzioni del legislatore erano di attribuire ai Comuni un'effettiva autonomia di entrata e di spesa responsabilizzandoli nell'utilizzo delle risorse pubbliche e riducendone la dipendenza dai trasferimenti statali.

Un passo importante in tale direzione, come abbiamo già detto nel precedente capitolo, è stato compiuto con l'approvazione del D.Lgs 14 marzo 2011, n. 23, sul c.d. federalismo fiscale municipale, destinato ad incidere sul sistema impositivo dei Comuni.

1.2. Le entrate pubbliche

Sono l'insieme delle risorse che affluiscono allo Stato e agli altri Enti pubblici per far fronte al fabbisogno finanziario della loro gestione.

Dalla diversità dei metodi di procacciamento dei mezzi finanziari derivano varie classificazioni delle entrate pubbliche:

a) sotto il profilo giuridico le entrate si differenziano in:

— entrate di diritto privato: regolate da norme privatistiche, per il loro conseguimento lo stato agisce come un soggetto privato (ad esempio le entrate derivanti da canoni di locazione percepiti su immobili di proprietà statale);

— entrate di diritto pubblico: regolate da norme pubblicistiche, lo stato le preleva esercitando la sua potestà d'imperio;

b) sotto il profilo economico le entrate si distinguono in:

— originarie: provengono dal patrimonio dello stato e degli altri enti pubblici oppure derivano da un'attività svolta dagli stessi enti in campo economico (ad esempio attraverso lo strumento dell'impresa pubblica);

— derivate: consistono nei prelevamenti coattivi di risorse dalle economie private, vale a dire le imposte, le tasse, i contributi e le imposte speciali (cd. entrate tributarie) ed inoltre i prestiti pubblici e l'emissione di carta moneta.

Possiamo dire che in massima parte le entrate di diritto privato sono entrate originarie mentre le entrate di diritto pubblico sono entrate derivate;

c) a seconda della loro natura le entrate vengono classificate in:

- entrate tributarie;
- entrate extra-tributarie;
- entrate derivanti dall'alienazione o dall'ammortamento di beni patrimoniali;
- entrate per rimborso di crediti;

d) sulla base dell'eventuale correlazione tra l'entrata e un bene o servizio fornito dall'ente pubblico, esse assumono la veste di:

- contributo speciale, che il consumatore di un bene o l'utente di un servizio è tenuto a pagare, indipendentemente da una specifica richiesta, come corrispettivo di un vantaggio che gli è derivato dal compimento di una determinata attività di interesse generale da parte dell'ente pubblico (es.: contributo di miglioria per la costruzione di una strada vicina al fondo che ne migliora il valore);
- imposta, che consiste in un prelevamento coattivo di ricchezza effettuato dallo stato e dagli altri enti pubblici allo scopo di ottenere i mezzi necessari alla produzione di *servizi pubblici indivisibili*, cioè servizi pubblici che *avvantaggiano la collettività nel suo insieme*;
- tassa, che è la controprestazione in denaro di un servizio speciale prestato dallo stato e dagli altri enti pubblici ad un privato, generalmente dietro sua *richiesta* (esempio il servizio postale) e che procura un vantaggio *diretto e immediato* al richiedente.

1.3. L'imposta: presupposti e classificazione

Il presupposto dell'imposta è la particolare situazione di fatto alla quale la legge ricollega l'obbligo di pagare l'imposta.

La base imponibile è la traduzione quantitativa del presupposto.

L'aliquota è la quota d'imposta per ogni unità di base imponibile.

Nelle *imposte ad valorem*, la base è definita in termini monetari e l'aliquota è una certa percentuale della base.

Nelle *imposte specifiche*, la base è definita in termini fisici e l'aliquota è espressa in termini monetari.

È necessario, poi, distinguere fra: aliquota d'imposta calcolata su una base imponibile comprensiva dell'imposta stessa (aliquota su base lorda) e aliquota d'imposta calcolata su una base imponibile al netto dell'imposta (aliquota su base netta).

In altri termini, detto T l'ammontare di imposta e B la base imponibile lorda (comprensiva dell'ammontare di imposta dovuta), possiamo scrivere che l'aliquota nel primo caso è:

$$t = TB$$

Nel secondo caso si ha:

$$Tx = B - T$$

A questo punto siamo in grado di esplicitare il legame fra le due definizioni di aliquota. Infatti, a parità di gettito, uguagliando le due espressioni precedenti abbiamo:

$$tB = x(B - T) \rightarrow tB = xB - xtB$$

Semplificando otteniamo:

$$t = x \frac{1}{1+x}$$

$$tx = 1 - t$$

Nel caso d'imposta sul reddito viene generalmente utilizzata la base imponibile al lordo di imposte. Le imposte dirette colpiscono direttamente la capacità contributiva, prescindendo dal comportamento del contribuente, e solo in quanto il contribuente è titolare di un patrimonio o di un reddito.

Le imposte indirette colpiscono la capacità contributiva indirettamente, attraverso indici tipicamente legati o a un particolare comportamento del contribuente o a specifici atti, quali il consumo di certi beni o il trasferimento di certe attività.

Nell'ambito delle imposte dirette si può effettuare un'ulteriore distinzione.

Le imposte personali tengono conto della situazione personale del contribuente e quindi, in linea generale, di tutti i redditi a lui afferenti.

Presupposto di un'imposta personale è il percepimento di un reddito o il possesso di un patrimonio da parte di un soggetto.

Diversamente, le imposte reali prescindono dalla situazione personale del contribuente e fanno riferimento esclusivo all'esistenza di una certa materia imponibile. Il presupposto di un'imposta reale è l'esistenza di un certo reddito o di un certo patrimonio, prescindendo dalla posizione personale del percettore.

È inoltre possibile distinguere tra imposte *generali* e imposte *speciali*.

Si definiscono imposte *generali* quelle che colpiscono o tutti i redditi, o tutta la produzione, o tutti i redditi riguardanti un fattore.

Si definiscono imposte *speciali* quelle che colpiscono o un solo bene, o l'impiego di un fattore in uno specifico settore dell'economia, o i redditi ottenuti da un fattore nella produzione di un bene.

Un'imposta diretta è progressiva quando l'aliquota media aumenta all'aumentare della base imponibile.

L'imposta è proporzionale quando l'aliquota media rimane costante all'aumentare della base imponibile.

L'imposta è regressiva quando l'aliquota media diminuisce all'aumentare della base imponibile.

La progressività può essere realizzata secondo tre modalità fondamentali: per scaglioni, per detrazione o per deduzione.

Nella progressività per scaglioni si identificano scaglioni successivi di reddito e sulla parte di reddito propria dello scaglione si applicano aliquote specifiche crescenti al crescere del reddito. L'aliquota applicata allo scaglione più elevato è denominata aliquota marginale.

Nella progressività per detrazione il debito d'imposta si ottiene applicando un'aliquota di imposta costante per tutti i livelli di reddito e detraendo dal debito di imposta, così determinato, un ammontare uguale per tutti i contribuenti.

Nella progressività per deduzione il debito di imposta si ottiene applicando un'aliquota di imposta costante alla differenza tra il reddito e un determinato ammontare uguale per tutti i contribuenti.

2. I principi cardine dell'imposta

2.1. Il carattere strumentale dell'imposta

Posto che l'attività finanziaria ha un carattere strumentale per il conseguimento dei fini dello Stato, deve essere approfondito ora l'aspetto secondo cui tra spese ed entrate pubbliche esiste una relazione che risente delle direttive politiche e sociali dello Stato, attraverso le quali esso oggi interviene largamente nell'economia con iniziative aventi riflessi finanziari e si vale delle finanze per raggiungere scopi politici e sociali.

In altre parole è necessario rilevare che l'attività finanziaria è costituita da elementi politici, che ne indicano le direttive; da elementi economici, che palesano i mezzi, le condizioni e gli effetti delle pubbliche entrate; da elementi giuridici, che caratterizzano i rapporti fra i soggetti attivi e passivi di tale attività; e da elementi formali o tecnici, che delineano le caratteristiche dell'operazione finanziaria⁸².

Nel concreto si deve procedere con un'analisi separata di questi diversi elementi, tenendo però ben presente che per conoscere la realtà del fenomeno impositivo concreto è necessaria una sintesi che ponga in evidenza l'unità essenziale e le interrelazioni degli elementi politici, giuridici, economici e tecnici dell'attività finanziaria.

Lo stesso Giannini, analizzando i caratteri del cosiddetto rapporto giuridico d'imposta, riconosce che servono di guida al legislatore, nella determinazione della misura dell'imposta, vari criteri di carattere politico, economico, sociale, e soprattutto quelli desunti dal fabbisogno finanziario dell'ente pubblico e dalle possibilità dei cittadini⁸³.

L'imposta è perciò considerata come il tributo che meglio risponde alle esigenze tecniche, economiche, politiche e sociali che determinano lo stato della scelta dello strumento più idoneo per effettuare dei prelievi di ricchezza dai singoli e nello stesso tempo per conseguire altre finalità generali, in relazione all'indirizzo politico perseguito, nel rispetto delle norme e dei principi costituzionali⁸⁴.

⁸² Grizzotti B.(1956), *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, p.136

⁸³ Giannini A.D. (1937), *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, p. 201.

⁸⁴ Micheli G.A. (1968), *Lezioni di diritto tributario*, Roma, p. 81

Avendo finora trattato l'elemento tecnico-operativo dell'imposta, è ora necessario procedere con l'analisi dei principi di carattere politico dell'imposta, ovvero dei "criteri direttivi in ragione dei quali avviene la scelta legislativa"⁸⁵.

Esistono innanzitutto tutta una serie di requisiti "che, secondo l'insegnamento della scienza delle finanze, dovrebbe avere l'imposta, e che in definitiva può costituire un'opportuna direttiva per il legislatore.

Tali principi si ricollegano alle famose quattro regole di Adam Smith che l'autore stesso definisce quali "massime relative alle imposte in generale"⁸⁶.

A tal proposito, secondo tale Autore, infatti, posto che lo stato ripartisce nel modo desiderato dalla classe dirigente l'onere dei servizi pubblici tra le varie classi sociali, con un sistema di prelievi commisurati a parametri diversificati, nel determinare come tale costo viene ripartito tra i singoli attraverso il prelievo fiscale, è opportuno evidenziare alcuni principi generali ai quali i vari ordinamenti tendono ad adeguarsi.

2.2. Il principio della perequazione

La prima regola espressa da Smith riconosce che "*i sudditi di ogni Stato dovrebbero contribuire a mantenere il governo nella misura più proporzionata possibile alle loro rispettive capacità; cioè in proporzione al reddito di cui essi rispettivamente godono sotto la protezione dello Stato*"⁸⁷.

Nel concreto accade che per gli individui di una grande nazione la spesa del governo è come la spesa di gestione per i comproprietari di un grande patrimonio, i quali sono tutti tenuti a contribuirvi in proporzione al loro rispettivo interesse. Quindi, secondo Smith nell'osservanza o negligenza di questa massima consiste la cosiddetta perequazione o sperequazione dell'imposta, dove per perequazione s'intende l'intento – che dovrebbe essere proprio dell'attività finanziaria pubblica – di eliminare qualsiasi forma di discriminazione o svantaggio, nel dovere di contribuzione alla spesa pubblica tramite l'imposta.

⁸⁵ Grizzotti B. (1956), *op.cit.*, p.170.

⁸⁶ Smith A. (2005), *La ricchezza delle nazioni*, Roma, p. 997.

⁸⁷ Smith A. (2005), *op. cit.*

L'imposta è considerata dal contribuente come un fardello, come *“un carico: uno dei mezzi perché pesi meno possibile sopra ciascuno, si è che poggia sopra tutti”*⁸⁸.

Si tratta, in estrema sintesi, di un principio della giusta ripartizione tributaria e corrisponde propriamente alla regola dell'uguaglianza delle imposte da cui l'idea che i cittadini possono contribuire, o in proporzione del loro reddito, o in misura progressiva⁸⁹ ma il prelievo deve essere commisurato alle loro disponibilità.

Riflettendo sul termine *“perequazione”* stesso, si riconosce peraltro che esso ha radice nel verbo latino *aequo*, che significa stare alla pari, trattare in modo uguale e da esso deriva *aequum* che a sua volta significa equità, giustizia.

Ne consegue che *“la perequazione tributaria è in definitiva parità di trattamento”*⁹⁰.

Va però precisato che questo principio, detto di giustizia o di proporzione, è di carattere teorico. In altri termini afferma che l'imposta deve avere requisiti di uniformità e di generalità ovvero che *“ciascun cittadino deve contribuire in proporzione alle sue sostanze”*⁹¹.

Dunque, questo principio si traduce nel fatto concreto che l'imposta deve essere generale ed uniforme: generale, ovvero che gravi su tutti i membri del consorzio politico, con esclusione di ogni privilegio di classe e di ogni esenzione corrispondente; uniforme, cioè che tutti i cittadini, di pari condizione economica, sopportino lo stesso carico tributario⁹².

È poi opportuno precisare che a livello costituzionale la perequazione si è tradotta nel principio di uguaglianza esposto nell'articolo 3 che sancisce *la pari sottoposizione formale dei cittadini (di ciascun cittadino) all'ordinamento giuridico* ovvero – secondo un'interpretazione in senso lato – afferma *“una generica parità di trattamento a parità di situazioni”*⁹³.

⁸⁸ Nitti F. (1922), *Principi di scienza delle finanze*, Napoli, p. 356.

⁸⁹ Nitti F. (1922), *op.cit.*

⁹⁰ Falsitta G. (2006), *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in Perrone L. - Berliri C., *Diritto costituzionale e corte costituzionale*, Napoli, p.102.

⁹¹ Nitti F. (1922), *op.cit.*

⁹² Raneletti O. (2009), *Lezioni di diritto finanziario*, Padova, p. 113.

⁹³ Corte Cost., 13 aprile 1972, n. 62.

È affermato cioè un generale divieto di illogicità, incoerenza e arbitrio che consente al legislatore di valutare le situazioni obiettive e di adottare le corrispondenti normative, col limite di dover disciplinare in modo eguale le situazioni eguali ed in modo diverso quelle differenti, e sempre in contrario non ricorrano logiche e razionali giustificazioni⁹⁴.

2.3. Il principio della certezza e della semplicità

La seconda massima di Smith, nota come principio della certezza, prevede che *“l’imposta che ogni individuo è tenuto a pagare dovrebbe essere certa e non arbitraria”* ovvero che *“il tempo di pagamento, il modo di pagamento, l’ammontare da pagare, tutto dovrebbe essere chiaro e preciso per il contribuente e per ogni altra persona”*⁹⁵.

In altre parole tale principio richiede che i contribuenti ben sappiano ciò che devono dare sia per quantità sia per contingenza e questa certezza deve trovarsi in tutti gli elementi dell’imposta: nel soggetto ovvero nella determinazione di colui che giuridicamente è obbligato a pagare l’imposta; nell’oggetto, cioè la cosa, per il possesso o il consumo della quale l’imposta è dovuta, ossia la materia imponibile (terreni, fabbricati, redditi di ricchezza mobile, ecc.); nell’aliquota dell’imposta e quindi la somma da pagare; ed anche nel tempo e luogo e modo del pagamento.

In definitiva è considerata certa, e cioè non arbitraria, l’imposta nel caso in cui la legge ne determina con precisione e chiarezza, il soggetto, l’oggetto, la misura, i metodi di riscossione, le multe e le pene per le contravvenzioni, le autorità che devono decidere, in via amministrativa ed eventualmente in via giudiziaria, sui reclami dei contribuenti, ecc..

Smith puntualizza quindi che *“dove fosse diversamente (ovvero qualora l’imposta non fosse certa ma arbitraria), ogni persona soggetta all’imposta sarebbe più o meno in balia dell’esattore, che può o inasprire l’imposta al contribuente antipatico o estorcergli, con la minaccia di questo inasprimento, qualche regalia o vantaggio”*⁹⁶. Ne consegue che, secondo il

⁹⁴ Raneletti O. (2009), *op cit.*, p. 113.

⁹⁵ Smith A. (2005), *op.cit.*, p. 998.

⁹⁶ Smith A. (2009), *op.cit.*,

medesimo Autore l'incertezza dell'imposizione incoraggia l'insolenza e favorisce la corruzione di una classe di persone per natura impopolari, anche quando non sono né insolenti né corrotte.

Si ritiene cioè che l'indeterminatezza per le leggi d'imposta sia uno dei peggiori mali che si possono immaginare: qualunque disuguaglianza reale o supposta è sempre di grandissimo danno.

L'indicazione che ne deriva è che i ruoli delle imposte (ovvero le disposizioni emanate a tal proposito dallo Stato) devono essere in tal modo redatti che si possa leggervi dentro agevolmente: nessuna indecisione e, soprattutto, nessuna possibilità di arbitrio.

Va poi precisato che "la determinazione esatta di tutte codeste circostanze serve molto a diminuire le frodi, ed anche le spese medesime dello Stato, riguardo agli istituti tributari, poiché esse vengono aumentate dalle controversie, che si moltiplicano allorché il precetto legislativo è oscuro e non preciso.

Posto che *"il pagamento dell'imposta è già abbastanza oneroso per il contribuente, senza che i danni suoi debbano ancor crescere a cagione della male maniera tenuta nel riscuoterla, se quindi l'imposta non è definita in maniera certa e non arbitraria, il contribuente è incerto rispetto al suo onere, non sa se debba o no intraprendere un'industria o un commercio, e si trova in balia delle estorsioni degli esattori"*⁹⁷.

Sotto un profilo pratico si può affermare che la certezza dell'imposta, oltre che dalle disposizioni legislative, dipende allo stesso modo anche dall'idoneità e dall'attività del personale amministrativo insieme dalla semplicità del sistema tributario⁹⁸.

Le problematiche di natura amministrativa riguardanti l'imposta, sono collegate alle citate questioni in merito alla certezza e alla semplicità dell'amministrazione: è consigliabile pertanto che le imposte siano chiare e certe cosicché i contribuenti sappiamo quanto devono pagare, e che la stessa

⁹⁷ Einaudi L.(1940), *Principii di Scienza della finanza*, Torino, p.130.

⁹⁸ Graziani A. (1929), *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, p. 338

amministrazione sia semplice, in modo da non implicare gravosi costi diretti o oneri aggiuntivi per la collettività e ridurre le possibilità di evasione⁹⁹.

Il principio della semplicità, che rientra in quello della certezza, racchiude al suo interno una serie di problemi e di questioni che l'ente pubblico deve tenere fortemente in considerazione nell'esercizio della sua attività finanziaria.

In primo luogo, tale principio va inteso nel senso letterale: le leggi tributarie devono essere chiare e intelleggibili, in modo da poter essere agevolmente applicate, e da non dar luogo a controverse interpretazioni e ad un numeroso contenzioso.

Posto poi che esistono costi di gestione diretti¹⁰⁰ e indiretti¹⁰¹, se si assume che maggiori costi amministrativi riescono a realizzare un maggior gettito fiscale, allora l'operatore pubblico dovrà decidere quanto spendere per l'amministrazione di un determinato tributo, e nel farlo le condizioni di ottimo sono indicate, al solito, dal principio marginalistico, per cui il rapporto fra l'insieme dei costi amministrativi e di adempimento ed il gettito deve essere al margine uguale per tutte le imposte.

Il principio della semplicità giustifica infine il fatto che la scelta del sistema tributario deve avvenire in modo da lasciare ai contribuenti il minor spazio possibile per l'evasione.

Ciò comporta, da un lato, l'adozione di quelle imposte che non possono essere facilmente evase, e per le quali il controllo del fisco è agevole e non richiede elevati costi, dall'altro, che il sistema nel suo complesso deve essere formulato in maniera tale da ridurre la possibilità di evasione o di elusione dell'imposta.

In sintesi, si riconosce che per sfuggire a costi addizionali inutili è necessario che il singolo contribuente comprenda esattamente l'onere tributario che deriva da una sua condotta o scelta economica; non si tratta di

⁹⁹ Leccissotti M. (2007), *Economia dei tributi*, Torino, p. 78

¹⁰⁰ Leccissotti M. (2007), *op.cit.*. Per costi diretti si intende "il costo del personale e delle altre risorse richieste per l'amministrazione di una determinata imposta".

¹⁰¹ Leccissotti M. (2007), *op.cit.*, p.79. Per costi indiretti si intende in fatto che l'imposta "implica una serie di oneri aggiuntivi che i contribuenti devono sostenere per ottemperare correttamente e tempestivamente agli obblighi fiscali posti a loro carico, ovvero che sono disposti a sostenere pur di eludere od evadere le imposte dovute".

attuare solamente il principio della certezza del diritto, che informa tutte le norme giuridiche di uno Stato democratico (chiarezza delle leggi tributarie in modo da evitare ogni discrezionalità nella loro applicazione), ma di consentire un'adeguata prevedibilità delle conseguenze fiscali di una scelta economica¹⁰².

2.4. Il principio della comodità del pagamento

Nella sua terza regola generale delle imposte Smith afferma che *“ogni imposta dovrebbe essere riscossa al tempo e nel modo in cui è più probabile sia comodo al contribuente pagarla”*¹⁰³.

Nel concreto il contribuente dovrebbe essere vessato il meno che sia possibile e, in altre parole, l'imposta dovrebbe essere percepita in modo che per condizioni di luogo e di tempo imponga il minor fastidio possibile allo stesso contribuente¹⁰⁴.

L'ente pubblico deve cioè tendere a ridurre le formalità superflue e dannose quali ad esempio l'abuso dei giuramenti, delle perquisizioni, delle esibizioni di documenti poiché *“tutto ciò che restringe la libertà dell'individuo è da ritenersi estremamente dannoso”*¹⁰⁵. Tale massima, che prende il nome di principio della comodità della riscossione, prevede in concreto che il tempo e il modo del pagamento, nonché il luogo, in cui deve verificarsi, siano stabiliti nella maniera che è più conveniente al contribuente, sempre tenuto conto delle esigenze della pubblica amministrazione e posto che il termine del pagamento dovrebbe coincidere con quello, in cui può supporre che l'individuo si trovi in possesso di beni disponibili, di mezzi pecuniari sufficienti, senza provocare una perturbazione economica¹⁰⁶.

¹⁰² Cosciani C. (1990), *Scienza delle finanze*, Torino, p. 389.

¹⁰³ Smith A. (2005), *op.cit.*, p.998

¹⁰⁴ Nitti F. (1922), *op.cit.*, p. 358.

¹⁰⁵ Nitti F. (1922), *op.cit.*, p. 358.

¹⁰⁶ Graziani A. (1929), *op.cit.*, p.340.

2.5. Il principio dell'economicità della riscossione

L'ultima regola di Smith prevede che *“ogni imposta dovrebbe essere congegnata in modo da far sborsare ai contribuenti il minimo possibile oltre a ciò che essa porta al tesoro pubblico dello Stato”*¹⁰⁷ e quindi riguarda nel dettaglio le cosiddette spese di riscossione dell'imposta.

Questo principio riguarda *“l'economicità della riscossione”* intesa nel senso che *“il meno che sia possibile del danaro dato dai contribuenti vada per spese di riscossione”* ovvero che *“il meno possibile questo denaro rimanga nelle mani dei percettori”*¹⁰⁸. Si tratta quindi di un precetto che può dirsi implicito nella natura stessa dell'imposta ed in quello della ragionevole condotta umana poiché è indubbio che il contribuente desidera che tutta la somma da lui fornita allo Stato (tramite l'imposta) venga applicata all'appagamento dei bisogni collettivi.

Nonostante ciò si può affermare che *“ogni imposta causa spese di percezione”*, e quindi *“la tecnica finanziaria deve tendere alla diminuzione massima possibile di questi costi, che tolgono una porzione di ricchezza dall'impiego economico voluto dal contribuente”*.

2.6. Il principio della neutralità e gli obiettivi dell'imposta

Negli stati moderni, e in quello italiano attuale, si ritiene che il sistema tributario non deve interferire con le scelte di mercato o creare distorsioni; ciò in altre parole sta a significare che *“il prelievo non deve interferire con l'allocazione ottima delle risorse (intesa nel senso paretiano) che si ottiene sul mercato in base ai giudizi dei singoli operatori e si deve quindi evitare “che un'influenza, non voluta, delle imposte nel meccanismo di mercato possa provocare un eccesso di onere”*¹⁰⁹.

Il principio della neutralità è collegato al concetto di finanza neutrale, a sua volta connessa all'idea che l'imposizione da una parte e le spese pubbliche dall'altra, devono lasciare invariate le posizioni economiche relative dei

¹⁰⁷ Smith A. (2005), *op.cit.*, p.999.

¹⁰⁸ Nitti F. (1922), *op.cit.*, p. 361.

¹⁰⁹ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 390

contribuenti e che l'intervento dello Stato è possibile solo per rimuovere le cause dell'inefficienza del funzionamento di mercato¹¹⁰.

Tuttavia va ricordato che una finanza neutrale nel senso ricordato non è concepibile per vari motivi¹¹¹ ed infatti oggi si parla di finanza funzionale o congiunturale.

Oggi si ritiene tuttavia che sono maggiori le possibilità che l'azione degli enti pubblici abbia una portata rilevante, in senso positivo o negativo, nel determinare l'incremento nel tempo delle risorse a disposizione della collettività e la produttività del loro impiego¹¹².

Si riconosce cioè che la finanza pubblica possa interferire e modificare l'equilibrio di mercato, ma se tale interferenza si avvera, in tal caso occorre che ciò avvenga esclusivamente per conseguire un obiettivo ben preciso, diverso dalla mera copertura del costo dei servizi pubblici¹¹³.

Il concetto di neutralità così inteso è ben evidenziato da Richard A. Musgrave¹¹⁴, il quale riconosce innanzitutto che non esiste un insieme di principi ovvero un comportamento normativo uniforme, che possa essere utilizzato come linea guida nelle dinamiche della economia pubblica; nell'analisi dell'attività finanziaria pubblica ci si trova cioè ad affrontare, secondo l'Autore, tutta una serie di questioni in ordine a funzioni distinte di competenza dell'ente pubblico, che se anche sono interconnesse, richiedono soluzioni e comportamenti diversi. Perciò il primo obiettivo da perseguire in

¹¹⁰ Cosciani C. (1990), *op. cit.*

¹¹¹ Cosciani C. (1990), *op. cit.*, p. 345. A tal proposito l'Autore precisa che *“la cosiddetta neutralità del bilancio potrebbe venire conseguita in due modi: o per compensazione nei confronti di ciascun soggetto degli effetti positivi del servizio reso con quelli negativi del prelievo o per le dimensioni del bilancio che per esser molto ridotte praticamente non influenzano la distribuzione”*. Nel dettaglio *“la neutralità per compensazione, in pratica non realizzabile, si avrebbe se lo Stato restituisse ai singoli contribuenti sotto forma di servizi pubblici lo stesso ammontare di utilità che essi hanno sacrificato sotto forma di pagamento dei tributi e la restituzione avvenisse contemporaneamente al prelievo”*; mentre *“la neutralità per dimensione si può conseguire quando l'incidenza dell'attività finanziaria sull'economia privata, date le modeste dimensioni del bilancio pubblico rispetto al reddito nazionale, è di un livello così irrilevante da non influire, in modo sensibile, sulla distribuzione precedente dei redditi”*. La conclusione che ne deriva è che *“si tratta di due ipotesi che praticamente non possono venir realizzate negli Stati moderni”*.

¹¹² Steve S. (1976), *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, p. 12.

¹¹³ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 345.

¹¹⁴ Musgrave R.A. (1959), *The theory of Public Finance*, p. 5. Testualmente: *“there is no simple set of principles, non uniform rule of normative behavior, that may be applied to the conduct of public economy. Rather, we are confronted with a number of separate, though interrelated, functions that require distinct solutions. Our first task is to sort out these objectives, to state the issues, and to see how objectives and issues are related”*.

tale studio è, per Musgrave, individuare quali sono gli obiettivi dell'ente pubblico, e quindi ricavare quali sono gli aspetti problematici che deve affrontare, in particolare in relazione all'obiettivo prefissato.

Al fine di ottenere una completa, anche se estremamente semplificata, analisi della questione, Musgrave ipotizza l'esistenza di uno Stato immaginario, nel quale dominano norme efficaci di pianificazione fiscale, ed osserva in esso quali siano le determinanti ultime della politica di bilancio pubblico¹¹⁵.

In questo Stato immaginario, l'Autore riconosce la presenza simultanea di tre diverse categorie di obiettivi che l'organo preposto alla funzione fiscale dovrebbe perseguire: l'uso di strumenti fiscali è quindi finalizzato ad assicurare gli adeguati aggiustamenti nella ripartizione delle risorse, oppure ha un effetto nella distribuzione del reddito e della ricchezza, o ancora può tendere alla tutela della stabilità economica.

Date queste premesse Musgrave suddivide questo astratto sistema fiscale in tre distinte sezioni: quella della allocazione dei servizi (c.d. *allocation branch*), nella quale ci si occupa della scelta dei servizi pubblici ritenuti necessari per la collettività e delle modalità di copertura del loro costo; quella della distribuzione (c.d. *distribution branch*) in cui si analizzano le modalità di redistribuzione del reddito o della ricchezza onde ottenere una più equa ripartizione dei beni tra i singoli; quella della stabilità (c.d. *stabilization branch*) nella quale il compito è quello di garantire la stabilità a livello di prezzi e la piena occupazione¹¹⁶.

Definita questa tripartizione, lo stesso Musgrave puntualizza quindi che il problema della neutralità, nello Stato moderno, comporta soltanto che non devono essere confusi strumenti diversi, atti a conseguire obiettivi distinti, e che conseguentemente la politica di bilancio pubblica è il risultato di tre ordini di "problemi" posti su piani interdipendenti, ognuno dei quali coinvolge diversi obiettivi e principi di azione.

¹¹⁵ Musgrave R.A. (1959), *op.cit.* p. 5. Testualmente: "in order to obtain a comprehensive, if highly simplified, view of the problem, let us observe the determination of budget policies in an imaginary state, where efficient standards of fiscal planning prevail".

¹¹⁶ Musgrave R.A. (1959), *op.cit.*

È proprio alla luce di questo principio che vanno interpretati sia il principio del beneficio che il principio della capacità contributiva, intesi come criteri di distribuzione del carico impositivo tra i contribuenti, ritenuti oggi sia lo strumento più importante per la copertura delle spese pubbliche e la ripartizione del loro onere sia forze regolatrici del volume e della distribuzione del reddito nazionale.

È peraltro opportuno anticipare che, se si considera la tripartizione della sfera fiscale pubblica realizzata da Musgrave, il principio della controprestazione o del beneficio, mentre è utile per spiegare i problemi riguardanti la sezione dell'allocazione dei servizi, non permette di spiegare le altre due sezioni corrispondenti agli altri obiettivi dello Stato: quella della distribuzione e quella della stabilità¹¹⁷.

Dunque, la finalità di un'imposta così strutturata è quella di finanziare l'offerta di servizi e beni pubblici, mentre non sono contemplate finalità redistributive.

¹¹⁷ Cossian C. (1990), *op.cit.*, p. 391

3. I criteri di ripartizione del carico tributario

3.1. Il principio del beneficio o della controprestazione

Il principio del beneficio (o della controprestazione)¹¹⁸, applicato all'imposta, richiede una precisa corrispondenza fra l'onere tributario e il beneficio arrecato al contribuente dalla spesa pubblica¹¹⁹.

In sintesi questa teoria c.d. “delle controprestazioni”, si da evidenziare che l'imposta deve trovare il suo equivalente nei servizi pubblici, è detta anche “del beneficio” ad indicare che il contribuente deve ricavare dai servizi pubblici un beneficio almeno uguale al sacrificio sopportato, al costo delle imposte. Ciò significa che l'imposta dovrebbe essere comparata al beneficio che il singolo contribuente riceve dai beni e dai servizi pubblici; e tale corrispondenza costo-beneficio determina il prezzo ovvero l'imposta che l'individuo è disposto a sostenere.

In altre parole, l'ipotesi fondamentale per sostenere l'equità di questo principio della ripartizione degli oneri pubblici è che l'imposta non è altro che un prezzo pagato per usufruire di certi beni e servizi, e come tale deve seguire le regole del mercato¹²⁰.

Inoltre, questo principio trova ampia diffusione col sorgere dell'economia classica, come estensione del principio politico della supremazia dei diritti individuali su quelli della sovranità statale; è proprio questa idea, infatti, che porta logicamente ad affermare, nel campo economico a fianco di quello politico, che il sistema dell'economia di mercato è il solo che assicura la libertà delle scelte individuali: in questo schema l'imposta si configura come un prezzo destinato a massimizzare la soddisfazione del consumatore di beni e servizi pubblici, alla luce di una riconosciuta stretta connessione tra costo e utilità del bene pubblico¹²¹.

Posta tale premessa logica appare naturale che le imposte, essendo pagate affinché lo Stato provveda a certi pubblici servizi, debbano essere ripartire

¹¹⁸ Rosen S.H. (2007), *Scienza delle finanze*, Milano, pp. 37-38.

¹¹⁹ Leccissotti M., Bernasconi M. (1994), *La nozione di “capacità contributiva”*, in Riv., dir. fin.e sc. fin., n.3 p. 339.

¹²⁰ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 391.

¹²¹ Cosciani.C. (1990), *op.cit.*, p. 391

in modo che i cittadini siano gravati da imposte nella misura in cui traggono beneficio dai pubblici servizi¹²².

È intuitivo ritenere che detto principio può essere applicato – senza originare particolari problematiche – a singoli progetti di spesa divisibili di cui siano chiaramente individuati i beneficiari¹²³.

Dunque, è possibile applicare il principio della controprestazione ovvero del beneficio quando la prestazione di un servizio pubblico si manifesta nei confronti di singoli gruppi o di singole persone che fanno domanda del servizio e ne sono i beneficiari, in modo esclusivo o almeno prevalente¹²⁴.

Nel concreto tale principio è oggi applicato, nella pratica amministrativa italiana, alle tasse e ai tributi speciali poiché rappresenta un criterio per commisurare il tributo prelevato al beneficio arrecato al contribuente, e quindi per la ripartizione tra i beneficiari dell'intero costo del servizio, o, se si vuole, soltanto di parte di esso¹²⁵.

Non bisogna però dimenticare che alcuni autori hanno cercato di estendere il principio del beneficio (ovvero della controprestazione) all'intera attività dello Stato, ed infatti al criterio del beneficio si è fatto ricorso, in epoca meno recente, per spiegare la distribuzione dei tributi nel loro complesso¹²⁶.

Quest'ultima è un'impostazione ormai quasi completamente abbandonata, che trova origine nell'idea per la quale l'attività finanziaria costituisce nella sua sostanza una protezione della ricchezza dei privati e che al valore di questo beneficio devono commisurarsi i tributi.

Nello specifico, De Viti De Marco ha formulato la più completa applicazione del principio del beneficio (o della controprestazione) a giustificazione del sistema tributario¹²⁷.

L'Autore sostiene innanzitutto che l'imposta, come la tassa, è un processo tecnico il cui compito è sostenere e ripartire tra i cittadini-consumatori il costo di produzione dei servizi pubblici. Tuttavia, diversamente dalla tassa ove il costo dei servizi pubblici è distribuito secondo l'effettivo consumo

¹²² Einaudi L. (1940), *op.cit.*, p. 98.

¹²³ Leccissotti M. (2007), *Economia dei tributi*, Torino, p. 81.

¹²⁴ Steve S. (1976), *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, p.248.

¹²⁵ Steve S. (1976), *op.cit.*, p.249.

¹²⁶ Leccissotti M., Bernasconi M. (1994), *op.cit.*, p. 340-341.

¹²⁷ De Viti De Marco A. (1928), *I primi principii dell'economia finanziaria*, Roma, p. 97.

che ciascuno fa dei beni pubblici in modo tale che il consumo o la domanda individuale è la base della ripartizione, nel caso dell'imposta tale suddivisione non è possibile perché il consumo individuale è un'incognita e per tale motivo si deve procedere per presunzioni¹²⁸.

La prima presunzione sostenuta da De Viti De Marco è che tutti i componenti della collettività sono consumatori dei servizi pubblici generali mentre nella seconda riconosce che da quando esiste una finanza pubblica il reddito di ogni cittadino è indice misuratore della sua domanda di servizi pubblici generali e, in base a questa presunzione, è fissata l'imposta come percentuale del reddito¹²⁹.

L'Autore, nell'analizzare la vicinanza di tale seconda presunzione alla realtà, osserva come sia assiomatico che noi consumiamo in proporzione del reddito; se, infatti, da un lato può avvenire che individui con redditi eguali li ripartiscano o siano disposti a distribuirli diversamente tra la soddisfazione dei bisogni individuali e quella dei bisogni collettivi, riferendo il consumo ad una serie di anni, si verifica, secondo il medesimo Autore, un processo di compensazione e di media non arbitrario né irrealistico, perciò la presunzione che il consumo di beni pubblici sia proporzionale al reddito fa un primo passo per avvicinarsi alla realtà. La circostanza che rende più che mai fondata questa presunzione, è che quasi tutti i servizi pubblici generali rivestono il carattere di beni strumentali per la produzione e condizionali per il consumo dei beni prodotti dai privati; e da questo carattere dei beni pubblici deriva che la loro utilizzazione, da parte dei cittadini, avviene in funzione del reddito. Infatti, sarà tanto maggiore il consumo dei servizi pubblici generali, quanto più grande è la ricchezza privata di cui essi assistono la produzione e assicurano il godimento.

Ne consegue che se si tiene conto del consumo medio, nel tempo e nello spazio, dei diversi servizi pubblici generali e soprattutto del loro carattere strumentale, De Viti De Marco afferma che *“si può accettare con sufficiente*

¹²⁸ De Viti De Marco A. (1928), *op.cit.*, p. 99.

¹²⁹ De Viti De Marco A. (1928), *op.cit.*, pp. 100-101.

*tranquillità la preposizione secondo cui il consumo dei servizi pubblici generali è proporzionale al reddito di ogni cittadino*¹³⁰”.

Alla luce di queste considerazioni, l'imposta è definita dall'Autore come “*il prezzo che ogni cittadino paga allo Stato, per coprire la quota-parte di costo dei servizi pubblici generali che egli consuma*”¹³¹”.

3.2. Dal principio del beneficio o della controprestazione al principio della capacità contributiva

Appare opportuno osservare che il principio della prestazione, inteso come metodo di riparto delle spese pubbliche attraverso l'imposta, è naturale ma inattuabile sul piano pratico.

Infatti, è incontestabile il fatto che la spesa dello Stato favorisce i cittadini dello Stato ed avvantaggia quelli fuori dello Stato quando abbiano proprietà nello Stato perciò se fosse possibile dire quale beneficio ricava ogni persona e valutarlo, sarebbe giusto richiedere a ciascuno una contribuzione proporzionale al beneficio.

Diversamente, nella maggior parte delle spese pubbliche tale criterio è inapplicabile, soprattutto se si considera che le spese pubbliche più importanti (quali ad esempio i servizi generali dello Stato, la sicurezza interna, la difesa, e, in qualche misura, anche la giustizia, l'istruzione, le opere pubbliche) non sono stabilite su domanda dei contribuenti, né esiste la possibilità di valutare se ne beneficino, e in che misura, diversi gruppi di individui¹³².

Questa considerazione trova un sostegno logico soprattutto con riferimento all'indivisibilità tecnica dei servizi cui si provvede con le imposte e ai caratteri peculiari dei beni pubblici (non rivalità¹³³ non escludibilità e indivisibilità¹³⁴). Ciò basta infatti a mettere in luce che la ricerca

¹³⁰ De Viti De Marco A. (1928), *op.cit.*, p. 102.

¹³¹ De Viti De Marco A. (1928), *op.cit.*, p. 99.

¹³² Steve S. (1976), *op.cit.*, Padova, p. 250

¹³³ L'assenza di rivalità nel consumo di un bene pubblico significa che nel concreto se un individuo trae benefici dal consumo di tale bene, ciò non riduce i benefici che ne possono trarre altri individui.

¹³⁴ I consumatori non possono essere esclusi dai benefici che derivano da essi; la non escludibilità sta infatti a significare che l'esclusione di uno o più individui dal consumo o è

dell'equivalenza fra imposta pagata dai singoli contribuenti e benefici da essi ricevuti singolarmente in virtù dei pubblici servizi è assurda¹³⁵.

Tuttavia, se anche tale valutazione del beneficio individuale fosse tecnicamente realizzabile, si riconosce che sarebbe spesso impossibile per molti pagare tale contribuzione e perciò il principio del beneficio (ovvero della controprestazione) come principio pratico fallisce immediatamente nella sua applicazione¹³⁶. La difficoltà più significativa nell'applicazione pratica di tale principio consiste nel fatto che le spese sociali tendono ad assicurare dei vantaggi alla classe più povera, che questa non potrebbe mai pagare nella stessa proporzione di quelle più agiate, ed ai quali dovrebbe rinunciare se dovesse pagarne il prezzo derivante dall'applicazione di tale principio.

Nel caso invece di spese pubbliche quali ad esempio quella per l'istruzione elementare, si rileva che esse tendono ad assicurare benefici che non interessano personalmente (e perciò una valutazione del beneficio individuale è quanto mai impossibile), ma sono evidentemente vantaggiosi dal punto di vista sociale. Di conseguenza si rinuncia all'applicazione di tale principio nella quantificazione del carico impositivo in capo al singolo individuo, in ragione del fatto che in casi importanti di servizi che pure vanno, in tutto o in parte, a favore di determinati gruppi o individui, l'ente pubblico decide di non porli in a capo dei beneficiari a causa della loro incontestabilità utilità generale¹³⁷.

Pertanto, i motivi per i quali si preferisce non ricorrere al criterio della controprestazione, anche nel caso in cui fosse tecnicamente applicabile, possono essere di varia natura: talora sono considerazioni di politica distributiva, in quanto si ritiene inopportuno far gravare sugli utenti, o sopra certe categorie di utenti, il costo del servizio; altre volte sono considerazioni dei vantaggi indiretti che apporta alla collettività la diffusione di certi servizi.

troppo costosa o è tecnicamente impossibile, ed è inoltre collegata all'idea di indivisibilità dei benefici derivanti da quel bene.

¹³⁵ Einaudi L.(1940), *op.cit.*, p. 99.

¹³⁶ Stamp J. (1934), *I principi fondamentali dell'imposizione in rapporto ai moderni sviluppi*, Torino, p. 398.

¹³⁷ Steve S. (1976), *op.cit.*, p. 250

3.3. L'attuale consistenza del principio del beneficio

La Costituzione italiana ha sancito il principio della capacità contributiva come criterio sul quale fondare l'imposizione anche se accanto a questo si può osservare come nel comune sentire stia riprendendo consistenza il principio del beneficio.

A tal proposito può essere interessante approfondire un'interpretazione¹³⁸ secondo la quale a livello comunitario, vi sono dei principi che sembrano legittimare il ricorso al criterio del beneficio tali per cui potrebbero essere giustificate forme di prelievo fondate su tale criterio, ritenuto in grado di esprimere e misurare il ruolo del singolo all'interno della collettività, e quindi il suo livello di contribuzione alle spese pubbliche, senza dover ricorrere ad indicatori di capacità contributiva, ma basandosi sul beneficio che esso trae dalla propria partecipazione nella società organizzata.

Quindi, riconosciuto che con l'inserimento del principio della capacità contributiva in una Costituzione rigida come quella italiana del 1948 sembra essersi sopito il dibattito tra i fautori del principio del beneficio e i suoi critici (sostenitori del principio della capacità contributiva), può essere opportuno fare riferimento, per un'eventuale riemersione del principio del beneficio, a fonti normative di rango superiore quale ad esempio il Trattato istitutivo dell'Unione Europea¹³⁹.

In tale Trattato¹⁴⁰ è l'articolo 5 stabilisce il principio della sussidiarietà¹⁴¹, ma cosa più interessante nel Protocollo (numero 2) che riguarda la sua applicazione è affermato (articolo 5) che *“i progetti di atti legislativi tengono conto della necessità che gli oneri, siano essi finanziari o*

¹³⁸ Cosciani S.F. (2004), *Attualità o declino del principio di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., pp. 872-873.

¹³⁹ Cosciani S.F. (2004), *op.cit.*, pp. 859-860.

¹⁴⁰ Si fa riferimento alla versione consolidata del trattato sull'Unione europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché dei loro protocolli e allegati, quali risultano a seguito delle modifiche introdotte dal trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1o dicembre 2009.

¹⁴¹ L'articolo 5 del presente Trattato prevede che “la delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione” mentre “l'esercizio dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità”. Per quanto riguarda in particolare il principio di sussidiarietà si riconosce che “in virtù di questo, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata e degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione”.

amministrativi, che ricadono sull'Unione, sui governi nazionali, sugli enti regionali o locali, sugli operatori economici e sui cittadini siano il meno gravosi possibile e commisurati all'obiettivo da conseguire".

Alla luce di queste statuizioni si può evidenziare come "le fonti comunitarie presuppongano una qualche correlazione tra gli oneri finanziari posti a carico dei cittadini in quanto appartenenti alla collettività organizzata (Unione Europea) e gli obiettivi da conseguire (attraverso i predetti oneri)"; è proprio questa "tendenziale correlazione tra oneri e obiettivi" che fa riemergere la concreta possibilità di consentire il ricorso al criterio del beneficio¹⁴².

Nel progetto di Trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa l'articolo II-77 (diritto di proprietà) sancisce invece che *"ogni persona ha il diritto di godere della proprietà dei beni che ha acquisito legalmente, di usarli, di disporne e di lasciarli in eredità. Nessuna persona può essere privata della proprietà se non per causa di pubblico interesse, nei casi e nei modi previsti dalla legge e contro il pagamento in tempo utile di una giusta indennità per la perdita della stessa"*.

Come ulteriore conseguenza di questa previsione si riconosce che se il sacrificio individuale del diritto di proprietà può trovare giustificazione in una causa di pubblico interesse riguardante l'intera collettività organizzata, ne deriva – a maggior ragione – che nella ripartizione dei tributi – che pure si risolvono in un sacrificio individuale del diritto di proprietà del singolo (per di più senza indennizzo) – occorre avere riguardo anche alla posizione del consociato all'interno della comunità, ruolo questo che – all'occorrenza – può anche essere misurato attraverso il beneficio che il singolo ritrae proprio in virtù della posizione che egli ricopre all'interno della collettività a cui appartiene¹⁴³.

Alla luce di questi riferimenti normativi, che sembrano aprire la strada per l'utilizzo del principio del beneficio in particolari tributi e in ragione dell'emersione di un comune sentire che richiede una maggiore corrispondenza tra quanto l'individuo è tenuto a corrispondere e i benefici

¹⁴² Cosciani S.F. (2004), *op.cit.*, p. 862.

¹⁴³ Cosciani S.F. (2004), *op.cit.*, p. 888.

che ricava dalla partecipazione ad una società organizzata, si sta diffondendo oggi l'idea che, nel quadro del principio della capacità contributiva, che regola tutte le prestazioni tributarie, ben può trovare spazio anche il criterio del beneficio allorché questo consenta una ripartizione dell'onere fra i consociati meglio rispettosa del principio dell'uguaglianza contributiva e quindi tale da più correttamente attuare i principi di giustizia tributaria.

3.4. Il concetto economico di capacità contributiva

Concorrente rispetto al principio del beneficio o della controprestazione è quello della capacità contributiva che oggi è riconosciuto come il solo soddisfacente per la ripartizione dell'onere fiscale¹⁴⁴.

Infatti, posto che l'imposta è lo strumento di ripartizione dei costi degli enti pubblici ai quali non corrispondono benefici che possano essere individuati (e si vogliano individuare) nei confronti dei singoli beneficiari, e che quindi nel determinare la misura delle imposte dovute da ciascun cittadino si deve prescindere dal criterio della controprestazione ovvero del beneficio, si ricorre – in alternativa – al criterio della capacità contributiva, secondo cui l'imposta non è commisurata ai benefici che il singolo riceve dall'azione degli enti pubblici, ma alla sua capacità di contribuire ai carichi pubblici¹⁴⁵.

In altre parole, l'evoluzione storica del sistema tributario italiano ha visto prevalere un criterio di distribuzione del carico tributario diverso da quello della controprestazione ovvero del beneficio: il principio della capacità contributiva, secondo cui l'onere della copertura del costo della spesa pubblica è posto a carico dell'intera collettività tramite tributi applicati su basi imponibili considerate una misura del benessere.

Ricorrendo a tale criterio si recidono cioè tutti i legami che possono eventualmente intercorrere tra la distribuzione dell'onere dei tributi e quella dei benefici della spesa pubblica, ed in questo modo il carico tributario viene ripartito in ragione della capacità del singolo soggetto di contribuire al

¹⁴⁴ Stamp J. (1934), *op.cit.*, p. 399.

¹⁴⁵ Steve S. (1976), *op.cit.*, p. 250.

finanziamento della spesa e non in base all'effettivo utilizzo del bene o del servizio che la sua contribuzione finanzia.

Secondo l'analisi economica, il principio della capacità contributiva richiede che l'onere fiscale sia ripartito in base alla capacità di ogni cittadino di contribuire al pagamento delle spese pubbliche¹⁴⁶; ed è opportuno precisare fin da subito che si tratta di un principio più facilmente accettabile anche dalla opinione pubblica in quanto – rispetto al principio della controprestazione ovvero del beneficio – implica una redistribuzione del reddito¹⁴⁷.

L'adozione concreta del principio della capacità contributiva, intesa come capacità di un soggetto economico di contribuire alla spesa pubblica, richiede però un approfondimento del problema dell'equità e di come essa sia perseguita in un sistema di prelievo che su tale principio appunto si impernia.

A tal proposito si riconosce che il principio della capacità contributiva, nei suoi termini più essenziali, si articola in due postulati: da un lato, in ottemperanza al principio di equità orizzontale, è previsto che tutte le persone che hanno la medesima capacità contributiva devono pagare la stessa imposta; dall'altro che, nel rispetto dell'equità verticale, le persone che hanno una maggiore capacità contributiva devono pagare maggiori imposte di coloro che hanno una minore capacità contributiva¹⁴⁸.

3.5. La capacità contributiva, l'equità orizzontale e il confronto tra gli individui

Dal principio della capacità contributiva si deduce che tutte le persone che hanno la medesima capacità contributiva devono pagare la stessa imposta; posto però che l'eventualità in cui tutti gli individui siano nella stessa identica condizione economica, rappresenta un'ipotesi del tutto irrealistica, è necessario innanzitutto riflettere in merito a cosa effettivamente significa avere la medesima capacità contributiva.

¹⁴⁶ Leccissotti M. (2007), *op.cit.*, p. 86.

¹⁴⁷ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p.393.

¹⁴⁸ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 393.

Si dovrebbe, in altri termini, identificare un unico indice, un parametro idoneo a misurare e confrontare detta capacità, onde realizzare l'idea del trattamento uguale per soggetti uguali postulata dal principio dell'equità orizzontale.

Il significato di capacità contributiva è innanzitutto generalmente interpretato come capacità con riferimento alle disponibilità monetarie, probabilmente perché anche la stessa imposta è pagabile in moneta; ma si riconosce che non è questo il solo indice immaginabile della capacità¹⁴⁹.

Al fine di identificare un parametro idoneo alla misurazione e al confronto, gli indici generalmente accettati sono il reddito, il consumo e il patrimonio¹⁵⁰, ma sorgono delle difficoltà tecniche di stima nel caso in cui tutti gli individui non avessero combinati questi tre elementi nella medesima proporzione, sia pure a livelli diversi.

Ci si chiede cioè come si debba identificare il peso da attribuire a ciascuno di questi indici (reddito, consumo, patrimonio) per ottenere un unico metro da impiegare nella comparazione.

Tale questione è stata in parte superata dal riconosce che la scelta dell'indice di detta capacità contributiva è strettamente legata allo stato di sviluppo del sistema economico ed all'organizzazione della società. Perciò si può affermare che dallo sviluppo della società capitalista, in seguito all'accresciuta importanza del reddito da lavoro o da impresa rispetto a quelli derivanti da proprietà, l'indice della capacità contributiva in misura prevalente è stato individuato nel reddito.

Ma se anche si assume come indicatore della capacità contributiva il reddito, la questione dell'identificazione di un corretto indice non è risolta, in quanto si presenta il problema della sua definizione.

Nel dettaglio quindi si ritiene che il concetto ed i limiti del reddito imponibile, sul quale si commisura l'imposta, sono considerati un metro destinato a misurare la capacità contributiva del soggetto, nel senso che se detta capacità di un soggetto consiste nella sua possibilità di soddisfare un certo tenore di vita, si deve ritenere che un determinato processo economico

¹⁴⁹ Stamp J.,(1934), *op.cit.*, p. 399

¹⁵⁰ Cosciani C.(1990), *op.cit.*, p. 394.

(flusso derivante da una fonte produttiva, plusvalore patrimoniale, arricchimento occasionale, ecc.) concorra a formare o meno il reddito imponibile a seconda che influisca o meno (e nei limiti in cui influisce) sulla capacità contributiva, cioè sul benessere dell'individuo¹⁵¹.

In definitiva, posto che il concetto di reddito imponibile “è strettamente legato a criteri di equità”, ne consegue che la sua definizione è funzione dei criteri di equità dominanti in un certo momento e pertanto si può affermare che la concezione di reddito da assumere quale base imponibile per la qualificazione della capacità contributiva degli individui dipende da giudizi arbitrari e mutevoli come qualsiasi giudizio di valore.

È da questa considerazione che derivano sia le numerose discussioni tra gli economisti, sia la varietà delle soluzioni legislative adottate, circa il concetto e la definizione di reddito.

Una prima precisazione vede la contrapposizione tra il concetto di reddito effettivo (ovvero “il reddito che il contribuente ha nella realtà conseguito¹⁵²) e quello di reddito normale (o medio, che “un individuo può ottenere”¹⁵³).

Tuttavia, la concezione di reddito come entrata o consumo, inteso quale indice della capacità di un individuo di contribuire alla spesa pubblica, sembra riflettere in maniera più soddisfacente l'incremento di potere di un individuo di soddisfare i propri desideri in un determinato periodo; tale idea di reddito, infatti, indica l'incremento in un determinato periodo nel potere di un individuo di soddisfare i propri desideri¹⁵⁴.

In altre parole il concetto di reddito come entrata è dato dalla differenza tra il valore patrimoniale di tutti i cespiti posseduti da un soggetto all'inizio del periodo economico ed il valore patrimoniale di tutti i cespiti posseduti alla fine del periodo stesso, differenza aumentata dell'ammontare dei consumi avvenuti nel periodo stesso¹⁵⁵.

Esiste poi nella letteratura e nella pratica un contrasto tra quanti preferiscono tassare, in una forma più o meno completa, l'incremento nella ricchezza di un individuo in un certo lasso di tempo, quello effettivo o

¹⁵¹ Cosciani C.(1990), *op.cit.*, p. 444.

¹⁵² Leccissotti M., Bernasconi M.(1994), *op.cit.*, p. 341.

¹⁵³ Leccissotti M., Bernasconi M. (1994), *op.cit.*, p. 341.

¹⁵⁴ Leccissotti M. (2007), *op.cit.*, p.91.

¹⁵⁵ Cosciani C.(1990), *op.cit.*, p. 446.

quello potenziale (ovvero normale), e quanti ritengono, invece, più equo e giusto tassare il consumo di beni, e cioè la spesa.

In quest'ultimo caso si parla quindi di reddito consumato inteso come quel reddito determinato esclusivamente dal consumo effettuato nel periodo d'imposta¹⁵⁶; tale concezione di reddito viene presa in considerazione nella determinazione della base impositiva, in ragione del fatto che si ritiene che l'imposta sulla spesa può costituire un miglior indice della capacità contributiva, che in tal senso viene intesa come capacità di spesa, e cioè la capacità o potere che un individuo ha di soddisfare i propri bisogni.

Pertanto, da un lato si osserva che un'imposta basata sulla spesa effettiva valuta la capacità di spesa di un qualsiasi individuo secondo l'unità di misura che egli applica a se stesso; dall'altro si puntualizza che la spesa offre un indice altrettanto arbitrario della capacità di spesa di un soggetto, in quanto l'equità orizzontale sarebbe rispettata da un'imposta sulla spesa soltanto qualora la spesa fosse proporzionata alla capacità di spesa¹⁵⁷. Esiste infine una questione che riguarda il patrimonio inteso come "il valore attuale dei redditi futuri"; data questa definizione reddito e patrimonio rappresenterebbero essenzialmente "due facce della stessa medaglia".

Tuttavia appare logico ritenere che il patrimonio offra di per se' stesso un indice della capacità contributiva, in aggiunta al reddito poiché esso arrecherebbe una utilità indipendentemente dai redditi che produce, per il potere, il prestigio e l'immediata disponibilità di cui gode il proprietario.

L'evoluzione storica e concettuale della nozione di reddito e il contrasto esistente in merito a quale sia l'indice da assumere quale base imponibile, rappresentano un chiaro indice che il concetto di capacità contributiva non ha un contenuto costante nel tempo ed unanimemente accolto, ma al contrario varia in maniera sensibile sia nella legislazione e nel comune modo di intendere, sia fra gli studiosi.

¹⁵⁶Leccissotti M., (2007), *op.cit.*, p. 91

¹⁵⁷Leccissotti M., (2007), *op.cit.*, p. 92.

3.6. La capacità contributiva, l'equità verticale e l'uguaglianza del sacrificio

Per quanto riguarda invece l'idea che il principio della capacità contributiva presupponga che le persone che hanno una maggiore capacità contributiva devono pagare maggiori imposte di coloro che ne hanno una minore, si deve innanzitutto precisare che tale questione si può risolvere agevolmente prendendo a riferimento l'assunto dell'equità. Appare sufficiente affermare che l'uguaglianza delle imposte si realizza con l'uguaglianza dei sacrifici e, quindi della capacità degli individui a sopportare gli oneri pubblici¹⁵⁸.

Gli studiosi di scienza delle finanze hanno cercato di dare un più preciso significato al termine capacità contributiva, collegandolo all'idea di sacrificio inteso in termini di riduzione dell'utilità arrecata dall'imposta¹⁵⁹. Si riconosce cioè che i contribuenti non devono essere chiamati a sopportare un'eguale somma di prelievo (tramite l'imposta), bensì a pagare quella somma di denaro la quale faccia sì che il sacrificio dell'uno sia uguale o proporzionato a quello dell'altro¹⁶⁰.

Ne consegue che l'idea di uguaglianza, così come espressa nella prima massima di Adam Smith, considerata un principio cardine dell'imposta, deve aver riguardo al sacrificio che arrecano le imposte.

Prima di procedere con un approfondimento in merito alla nozione di uguaglianza nel sacrificio è necessario precisare che in questo processo di analisi gli studiosi si sono basati sul postulato fondamentale dell'economia, dell'utilità marginale decrescente rispetto al reddito e quindi del sacrificio crescente inteso nel senso di utilità sottratta con l'imposta¹⁶¹.

Infatti, è proprio dal principio della decrescenza della utilità delle dosi successive di ricchezza per il loro possessore, che furono formulati i principi del sacrificio, come criteri per la distribuzione del carico tributario in ragione della capacità contributiva¹⁶².

¹⁵⁸ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 395.

¹⁵⁹ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 395.

¹⁶⁰ Einaudi L. (1940), *op.cit.*, p. 103.

¹⁶¹ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 398.

¹⁶² Steve S. (1976), *op.cit.*, p. 251.

Ricorrendo al principio del sacrificio non si ricollega più la ripartizione dell'imposta a criteri aritmetici relativi al reddito monetario ma a criteri psicologici tratti dalla considerazione del sacrificio dei contribuenti: nel concreto si tratta di un metodo con cui si paragonano non più unità di reddito ma le utilità ricavabili da esso.

Se quindi si considera la funzione dell'utilità marginale del reddito (del patrimonio, o di qualsivoglia indice della capacità contributiva venga preso a base dell'imposta), e se si assume che essa sia identica per tutti i componenti la collettività, il principio del sacrificio comporta che individui che sopportano un uguale sacrificio debbano pagare un'uguale imposta, nel rispetto dei principi di equità.

L'eguaglianza nel sacrificio, sulla quale si innesta il principio della capacità contributiva, può essere intesa in tre diversi modi: come uguale sacrificio assoluto, come uguale sacrificio proporzionale e come uguale sacrificio marginale¹⁶³.

Sia il principio del sacrificio uguale (in senso assoluto) sia quello del sacrificio proporzionale si fondano direttamente sull'esigenza dell'eguaglianza dei cittadini di fronte all'imposta¹⁶⁴; il principio dell'uguale sacrificio marginale (noto anche come principio del minimo sacrificio) è invece più propriamente collegato alle teorie utilitaristiche ed a problemi di benessere sociale¹⁶⁵ ed esso quindi si coordina con la filosofia politica utilitaria, che pone l'obiettivo del massimo di felicità per il maggior numero¹⁶⁶.

Il principio del sacrificio uguale, in senso assoluto, è teorizzato da John Stuart Mill, il quale ritiene che l'eguaglianza dell'imposta, come massima di politica, significa eguaglianza del sacrificio che nel concreto significa ripartire la contribuzione di ogni persona alle spese del governo in modo tale che, dalla sua quota da pagare, essa non senta un danno maggiore né minore di quello che ogni altra persona senta dalla propria quota¹⁶⁷.

¹⁶³ Leccissotti M. (2007), *op.cit.*, p. 87.

¹⁶⁴ Steve S., (1976), *op.cit.*, p. 257.

¹⁶⁵ Leccissotti M. (2007), *op.cit.*, p. 87.

¹⁶⁶ Steve S. (1976), *op.cit.*, p. 251.

¹⁶⁷ Mill J.S. (1953), *op.cit.*, p. 761. Ne consegue che, secondo l'Autore, "si ritiene che tutti abbiano compiuto la loro giusta parte quando ciascuno ha contribuito secondo i suoi

In altre parole tale principio parte dall'ipotesi che un'imposta è equa quando incute a ciascun cittadino un sacrificio uguale a quello cui sono sottoposti tutti gli altri e nel concreto esso si realizza quando ciascun contribuente paga un'imposta tale che si sottrae una somma di utilità (cioè, un ammontare di bisogni che rimangono insoddisfatti a causa del prelievo) uguale a quella sottratta agli altri¹⁶⁸.

Quanto al principio del sacrificio proporzionale, si ritrova nel pensiero di Arnold J. Cohen Stuart il quale afferma che si debbono esigere le imposte in proporzione alle forze di ciascuno, quali esistono in precedenza all'imposta; e di debbono chiedere eguali sacrifici, cioè si deve prelevare una parte proporzionale dalla somma di godimento, di cui ciascuno dispone¹⁶⁹.

Secondo tale principio l'uguaglianza davanti all'imposta non si ha quando l'imposta provoca uguali sacrifici, in termini di utilità, ma quando provoca sacrifici proporzionali all'utilità totale della quale gode ciascun contribuente¹⁷⁰.

Si può cioè osservare che non è equo prelevare a tutti gli individui lo stesso ammontare di utilità.

Ne consegue che appare necessario non già confrontare i sacrifici assoluti, ma quelli relativi alle utilità complessive, godute dal contribuente prima del prelievo. In altre parole il prelievo deve essere tale che il rapporto tra utilità sacrificata ed una utilità complessiva prima del prelievo sia uguale¹⁷¹.

Diversamente, l'elaborazione del principio del sacrificio minimo determina una modifica del punto di vista dell'analisi che non è più l'uguaglianza tra i contribuenti ma la convenienza per la collettività come un tutto¹⁷². Tale principio afferma, infatti, che deve essere minimo il sacrificio totale provocato dal prelievo delle imposte e perché sia minimo il sacrificio totale, le imposte devono prelevare le unità di ricchezza che hanno minore utilità,

mezzi, cioè quando ha compiuto un egual sacrificio per lo scopo comune".

¹⁶⁸ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 396.

¹⁶⁹ Cohen Stuart A.J.(1920), *Contributi alla teoria della imposta progressiva sul reddito*, Torino p. 431.

¹⁷⁰ Steve S.(1976), *op.cit.*, p. 252.

¹⁷¹ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 398.

¹⁷² Steve S.(1976), *op.cit.*, p. 253.

in modo che sia minima la somma delle utilità prelevate dall'insieme dei contribuenti¹⁷³.

In altre parole, secondo questo principio l'imposta deve essere distribuita in modo tale da far subire ai contribuenti, considerati come un'unica collettività, un minimo sacrificio, cioè un prelievo di utilità complessiva minima; ciò significa che non si può prelevare nemmeno un euro dal contribuente che ha un dato reddito se prima non si assorbe l'eccedenza rispetto a questo ammontare dei redditi più elevati, i quali per definizione hanno un'utilità marginale minore¹⁷⁴.

L'analisi del principio del sacrificio minimo non è però conclusa alla luce di queste considerazioni poiché l'opera dello Stato, nella mente degli utilitaristi, è intesa a procacciare la massima felicità possibile del massimo numero possibile dei componenti la società, e perciò si ritiene che l'imposta non è esaurita con l'esaurirsi del fabbisogno proprio dello Stato¹⁷⁵.

Se si ammette cioè che dosi successive di ricchezza abbiano utilità decrescenti per la stessa persona e che tra persone diverse, l'utilità marginale delle ricchezze per il più ricco sia minore di quella per il più povero, ne consegue che l'imposta deve condurre al livellamento della ricchezza dei cittadini¹⁷⁶ e perciò il principio del sacrificio viene detto anche del "*livellamento delle fortune*"¹⁷⁷.

Il principio del sacrificio marginale è altresì definito come principio del sacrificio equimarginale poiché esso richiede che si uguagli l'utilità marginale del reddito che resta ai contribuenti al netto dell'imposta, o in altri termini che si uguagli l'utilità dell'ultima dose di reddito prelevata dall'imposta a ciascun contribuente¹⁷⁸.

Il principio dell'uguale sacrificio marginale comporta cioè che l'utilità marginale del reddito in seguito all'imposta sia uguale (o tenda all'uguaglianza) per tutti i componenti della collettività.

¹⁷³ Steve S. (1976), *op.cit.*, p. 254.

¹⁷⁴ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 398.

¹⁷⁵ Einaudi L. (1940), *op.cit.*, p. 108.

¹⁷⁶ Steve S. (1976), *op.cit.*, p. 254.

¹⁷⁷ Einaudi L. (1940), *op.cit.*, pp. 109-110.

¹⁷⁸ Steve S. (1976), *op.cit.*, p. 254.

I tentativi di spiegare la distribuzione delle imposte (e in particolare la nozione di capacità contributiva) con i principi del sacrificio sono stati sottoposti a una critica serrata, innanzitutto per la necessità che essi comportano di confrontare l'utilità sentita da individui diversi oppure di misurare l'utilità di diverso ammontare di ricchezza per una stessa persona, con una precisione che non è comunque ragionevole supporre. Da un lato quindi si ritiene che non vi sia alcun ponte, nessun metro o misura comune per confrontare l'utilità del reddito per i singoli individui poiché ciascuno ha una propria scala di utilità, che ha un certo andamento in funzione dell'ammontare del reddito, ma che non ha nulla in comune con l'andamento della scala di utilità di un altro individuo¹⁷⁹.

Dall'altro se anche si riconosce che l'utilità marginale diminuisce con l'aumentare del reddito, anche all'interno delle dinamiche di un singolo individuo essa diminuisce in misura che non è nota.

In sintesi si può quindi affermare che impostando la questione in termini di sacrificio si incontra qualche cosa di evanescente sul piano logico, come per il principio della controprestazione¹⁸⁰; infatti come non è possibile conoscere l'utilità dei servizi che ciascuno gode per commisurare l'imposta, così è difficile comparare i sacrifici del prelievo in soggetti diversi e dare loro una dimensione in termini monetari¹⁸¹.

Il principio del sacrificio implica peraltro un elemento di arbitrio aggiuntivo rispetto a quello della controprestazione ovvero del beneficio, poiché non solo si tratta di rilevare e comparare indici di sacrificio, ma in questa soluzione si corre il rischio di coinvolgere anche un altro problema, quello della più equa ripartizione della ricchezza. Ne consegue che nemmeno il principio della capacità contributiva è una guida valida per basare un principio normativo su basi meramente logiche; le scelte, di fatto, non si possono operare senza introdurre dei vincoli sotto forma di giudizi di valore¹⁸².

¹⁷⁹ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 398.

¹⁸⁰ Cosciani C. (1990), *op.cit.*, p. 395.

¹⁸¹ Cosciani C., *Ibidem*.

¹⁸² Cosciani C., *Ibidem*.

Per quanto riguarda quindi l'analisi del principio della capacità contributiva negli studi della scienza delle finanze, nel complesso si deve registrare la rinuncia a porre tale criterio sopra un fondamento utilitaristico e la tendenza a considerarlo invece come un criterio che riceve il suo contenuto concreto ad opera delle valutazioni politiche degli enti impositori: sono questi ultimi cioè che, tra i molti possibili indizi di capacità contributiva e tra le molte possibili valutazioni di questi indizi, compiono una scelta dalla quale risulta la distribuzione dell'onere tributario tra i gruppi e gli individui¹⁸³.

Pertanto, alla luce di queste considerazioni, il criterio della capacità contributiva diventa poco più che una razionalizzazione a posteriori delle decisioni degli enti impositori, e si tende a concepire tale principio come “una semplice “scatola vuota”, che riceve il suo contenuto concreto solo ad opera del legislatore, nel momento in cui stabilisce le norme per la ripartizione del carico fiscale¹⁸⁴.

Il significato del principio della capacità contributiva sembra essere quindi solo “quello di garantire il rispetto dell'equità orizzontale – nel senso di imporre un uguale trattamento per coloro che si trovino in identiche condizioni, secondo quanto stabilito dalla legge – e di escludere ripartizioni dell'onere tributario che non siano basate sulle condizioni del soggetto¹⁸⁵.

In altre parole, si ritiene che il contributo sostanziale che rimane alla formula della capacità contributiva, come criterio di distribuzione delle imposte, si limita ad escludere da un lato la disuguaglianza nella distribuzione dei tributi (persone che si ritrovano in circostanze uguali devono essere trattate in modo eguale, perché non c'è un fondamento, non arbitrario, in base al quale si possa sostenere che parte di esse debbano contribuire ai carichi pubblici in misura diversa dalle altre) e dall'altro le gradazioni del carico tributario che non siano da ricondurre a differenze nella condizione economica dei soggetti (si potrà dire ad esempio che la capacità contributiva del ricco è maggiore del povero ma non si potrà dire che i biondi devono pagare più dei bruni)¹⁸⁶.

¹⁸³ Steve S.(1976), *op.cit.*, p. 256.

¹⁸⁴ Steve S.(1976), *Ibidem.*.

¹⁸⁵ Leccissotti M. (2007), *op.cit.*, p. 86.

¹⁸⁶ Steve S.(1976), *op.cit.*, pp. 256-257.

Si può quindi concludere che, da un punto di vista strettamente economico, è preferibile non chiedere alla formula della capacità contributiva più di quel che essa possa dare, e limitarsi quindi a definire l'imposta come lo strumento per la ripartizione con criteri politici dei costi dell'attività degli enti pubblici, quando non si possa o non si voglia seguire il criterio della controprestazione; intendendosi che negli Stati moderni la scelta dei criteri politici è alquanto limitata dal principio generale che a condizioni eguali devono corrispondere imposte eguali.

4. Le imposte comunali sugli immobili ad uso abitativo

4.1. Evoluzione storica dall'ICI all'IUC

L'ICI, nata come imposta straordinaria sugli immobili (ISI) con il decreto legge 11 luglio 1992, n. 333 (convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1992, n. 359) del Governo Amato, trovò, inizialmente, un'effettiva cittadinanza nel sistema tributario con il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 e si evolse rapidamente divenendo una delle entrate più importanti nel bilancio dei comuni italiani, sostituendo trasferimenti di fondi dallo Stato centrale.

Nella campagna elettorale 2006, Berlusconi durante un faccia a faccia televisivo con Prodi annunciò di voler abolire l'ICI sulle prime case ma non fu eletto.

Il 21 dicembre 2007, il governo Prodi, poco prima della caduta, approvò con la legge Finanziaria 2008 un provvedimento che ridusse l'ICI sulla prima casa, introducendo un'ulteriore detrazione della base imponibile dell'1,33 per mille (sino a un massimo di 200 euro).

Il successivo governo Berlusconi con l'emanazione del decreto-legge n. 93/2008, convertito in legge n. 126/2008, abolì del tutto l'imposta Ici sull'abitazione principale. L'imposta rimase per intero sulle abitazioni signorili, sulle ville e sui castelli (categorie catastali A/1, A/8 e A/9).

Il quarto governo Berlusconi, con il d.lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 (articoli 7, 8 e 9) ha introdotto l'imposta municipale propria (IMU) stabilendone la vigenza a partire dal 2014 limitatamente agli immobili diversi dall'abitazione principale (art. 8, comma 2, d. lgs. n. 23/2011).

Il successivo governo Monti, con decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011 c.d. manovra Salva Italia, poi convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011 ne ha anticipato di due anni l'applicazione, estendendola anche alle abitazioni principali.

Il decreto salva-Italia introduce l'IMU che, rispetto alla precedente ICI, sottopone a imposizione (in modo assai più pesante) tutte le abitazioni, anche le prime case. Sempre su tutte le abitazioni si paga la "tassa" sui

rifiuti allora denominata TARSU. Per le abitazioni cedute in locazione, i canoni percepiti vengono sottoposti a IRPEF (a o cedolare secca), mentre le seconde case a disposizione non pagano alcuna imposta sui redditi.

Nel 2013, sull'onda della campagna elettorale (ri-)prende la polemica sulla esenzione della prima casa. La prima rata dell'IMU (e anche la seconda negli intendimenti del Governo) viene cancellata sulle abitazioni principali, mentre l'imposta continua ad applicarsi pienamente sulle altre e sugli immobili commerciali. Intanto nella tassazione dei rifiuti la Tarsu lascia il posto alla TARES-rifiuti, a cui però si aggiunge una maggiorazione, la TARES-servizi indivisibili, che nel 2013 si è deciso di destinare allo Stato. Per l'imposizione dei redditi effettivi (i canoni di locazione percepiti) e figurativi (quelli sulle seconde case a disposizione) nulla cambia rispetto al 2012.

Infine, in virtù dei co. 639 e ss. dell'art.1 della legge di stabilità per il 2014 (L. n. 147/2013) è entrata in vigore il 1° gennaio 2014 l'imposta unica comunale (IUC).

La nuova imposta a dispetto della definizione di "imposta unica" è una *service tax* che comprende tre differenti tributi:

- una parte patrimoniale, corrispondente all'IMU della quale si fa salva la disciplina seppur con rilevanti modifiche, in primis l'esclusione dal tributo dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, fatta eccezione per le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
- una parte relativa ai servizi indivisibili, la TASI;
- una parte relativa allo smaltimento dei rifiuti, la TARI, corrispondente alla vecchia TARES che viene contestualmente abrogata.

La IUC si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso degli immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e fruizione di servizi comunali.

A tale duplicità di presupposti corrisponde una diversità di soggetti passivi delle diverse componenti cui si articola il tributo. Infatti, mentre l'imposta patrimoniale colpisce il possessore degli immobili, quella relativa ai servizi è a carico dell'utilizzatore, per ciò che concerne la TARI, e sia del possessore che dell'utilizzatore, per la TASI.

Con la Legge di Stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208 - G.U. n. 302 del 30/12/2015, S.O. n. 70) sono state apportate importanti variazioni alla IUC in particolare per TASI su abitazione principale ed IMU su terreni agricoli.

4.2. L'imposta municipale unica (IMU)

L'IMU (imposta municipale propria), come già detto nel paragrafo precedente, è stata introdotta nell'ambito della legislazione attuativa del federalismo fiscale con il d.lgs n. 23/2011 (art. 7, 8, 9) per poi essere assorbita con la legge di stabilità per il 2014 nell'imposta unica comunale.

E' un'imposta reale diretta.

Il presupposto dell'imposta è dato dal possesso di immobili vale a dire fabbricati o terreni agricoli siti nel territorio dello Stato qualunque sia la loro destinazione.

Per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto urbano comprensiva delle pertinenze.

L'area fabbricabile è definita come quella utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base a possibilità effettive di edificazione.

I terreni agricoli sono identificabili in quei terreni adibiti ad attività agraria anche se incolti ex art. 2135 del Codice Civile.

Sono escluse dall'imposizione le abitazioni principali e le pertinenze della stessa (solo limitatamente alle categorie C/2, C/6 e C/7) ad eccezione di quelle classificate tra le categorie catastali A/1 (abitazioni signorili), A/8 (abitazioni in villa) e A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici). Per queste ultime si applica l'aliquota pari allo 0,4%, con facoltà dei Comuni di modificare, in aumento in diminuzione, la suddetta aliquota dello 0,2 % e detrazione di un importo pari a 200 euro rapportabili al periodo dell'anno durante in quale si protrae tale destinazione.

Per abitazione principale si intende l'immobile iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare nella quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente o risiedono anagraficamente.

Se l'unità immobiliare, tra quelle classificate nelle unità A/1, A/8, A/9, è destinata ad abitazione principale di più soggetti, la detrazione spetta a ciascuno di tali soggetti proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica, a prescindere, quindi, dalle percentuali di proprietà e di possesso dei diritti. In ogni caso, resta ferma la possibilità dei Comuni di aumentare l'importo della detrazione sino alla concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio.

La disciplina IMU stabilisce che i Comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale e quindi esclusa dall'imposizione purché non rientrante nelle categorie A/1, A/8, A/9:

- l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata;
- l'unità immobiliare posseduta da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non sia locata;
- l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale a determinate condizioni relative alla rendita dell'immobile e alla condizione dell'utilizzatore.

I soggetti passivi di tale imposta sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività.

Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario.

Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Nell'ipotesi di trasferimento di proprietà durante l'anno oppure di inizio o di fine dell'usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie nel corso

dell'anno, il carico fiscale verrà ripartito tra gli interessati in proporzione della durata dei rispettivi diritti.

Nel caso di comproprietà, invece, debitore d'imposta è ciascuno dei comproprietari in base alla propria quota.

Vi sono poi ipotesi nelle quali è stata prevista l'esenzione dal pagamento d'imposta.

In particolare, l'art. 9, comma 8 del d.lgs n. 23/201 sono esenti dal pagamenti d'imposta:

- gli immobili destinati ad uso istituzionale dello Stato, degli enti locali, delle Comunità montane, di consorzi tra gli enti precedenti, delle ASL, delle istituzioni sanitarie pubbliche;
 - i fabbricati delle categorie E (fabbricati a destinazione particolare);
 - i fabbricati con destinazione a usi culturali esenti dall'IRPEF, IRES ed ILOR;
 - i fabbricati destinati dall'esercizio di culto e quelli di proprietà della Santa Sede esenti ai sensi del Trattato Lateranense;
 - i fabbricati degli Stati esteri e di organizzazioni internazionali esenti da ILOR;
 - i terreni agricoli ricadenti in aree montane o in collina. Come specificato nell'art.1 del d.l. n. 4/2015, convertito in legge n. 34/2015 l'esenzione Imu è applicata ai terreni agricoli anche, se non coltivati, che si trovano sul territorio dei Comuni classificati come totalmente montani nell'elenco pubblicato sul sito internet dell'Istat. Allo stesso modo sono esenti i terreni agricoli ubicati nelle isole minori.
- Hanno diritto alle esenzioni anche i terreni che nell'elenco Istat sono classificati come parzialmente montani, non solo nel caso in cui siano posseduti o condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola o concessi in comodato o in affitto ad altri coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali.
- gli immobili posseduti dai Comuni anche se con destinazione diversa da quella istituzionale purché la loro superficie si trovi prevalentemente o interamente nel territorio comunale;

- gli immobili utilizzati da enti non commerciali destinati allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, didattiche, ricreative, culturali, sportive, ricettive e di ricerca scientifica. A norma dell'art. 91 bis, comma 2, d.l. n. 27/2012 qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione si applica alla sola frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Nell'ipotesi in cui non risulti possibile procedere a tale identificazione, l'esenzione si applica in base all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. In ogni caso l'esenzione in parola non si applica a fondazioni bancarie.

- alle unità immobiliari appartenenti a cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;

- ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali;

- alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;

- a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, del personale in servizio permanente appartenente alle Forze Armate;

- ai fabbricati rurali ad uso strumentale ubicati nei Comuni classificati come montani o parzialmente montani;

- ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

La base imponibile dell'IMU è costituita dal valore dell'immobile determinato moltiplicando l'ammontare della sua rendita come risulta al Catasto, rivalutata al 5%, per uno dei coefficienti previsti dalla normativa.

Per i terreni agricoli si considera il reddito dominicale rivalutato del 25 per cento e si moltiplica per 135.

Per i terreni agricoli, terreni non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella

previdenza agricola, si considera il reddito domenicale rivalutato del 25 per cento, e si moltiplica per 75.

L'aliquota di base dell'imposta da applicare alla base d'imposta così ottenuta è pari allo 0,76%. Come meglio indicato nell'art. 8 del d.lgs n. 23 del 2011 tale aliquota può essere modificata dai Comuni con deliberazione dell'organo consiliare, in aumento o diminuzione dello 0,3%.

L'aliquota è ridotta dello 0,4%:

- per l'abitazione principale e le relative pertinenze, con margine di manovra dei Comuni sino allo 0,2%;
- nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ovvero nel caso di immobili posseduti dai soggetti passivi IRES, ovvero nel caso di immobili locati.

Il versamento dell'IMU prevede un acconto e un saldo.

L'acconto va versato entro il 16 giugno in misura del 50% dell'imposta.

Il saldo, invece, va versato tra il 1° e il 16 dicembre e consiste nell'ammontare dell'imposta.

Tuttavia, è possibile versare in un'unica soluzione, entro il termine di scadenza della prima rata, l'imposta dovuta per l'anno in corso.

Quanto al rapporto con altre imposte dirette ricordiamo che per il disposto dell'art. 14, d.lgs n. 23/2011 e del co 716 dell'art.1 della L. 147/2013 sugli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti o professioni nella misura del 20%. E' inoltre opportuno ricordare che l'IMU sostituisce l'IRIPEF sui redditi di terreni e fabbricati soltanto quando questi non risultino locati. Al contrario, il reddito delle case non locate che scontano l'IMU, ubicate nello stesso Comune in cui si trova l'abitazione principale sarà soggetto a IRPEF nella misura del 50%.

Diversamente, l'IMU resta indeducibile all'IRAP.

4.3. Il tributo sui servizi indivisibili (TASI)

La TASI (tributo per i servizi indivisibili) è insieme alla TARI e alla modificata IMU il terzo tributo immobiliare, collocato dalla legge di stabilità per il 2014 all'interno dell'unico contenitore IUC (imposta unica

comunale) in vigore dal 1 gennaio 2014. Nello specifico, il gettito della TASI è destinato a finanziare i costi di manutenzione del verde pubblico e delle strade comunali, l'arredo urbano, l'illuminazione pubblica e l'attività svolta dalla polizia locale.

Come previsto dal comma 682 della legge n. 147/2013, con regolamento ai sensi dell'art 52 del d.lgs n. 446/1997, il Consiglio Comunale deve individuare i servizi indivisibili con indicazione analitica per ciascuno e i relativi costi di copertura della TASI.

Il presupposto impositivo di tale imposta è dato dal possesso o detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, compresa l'abitazione principale e aree edificabili come definiti ai fini IMU ad eccezione dei terreni agricoli.

La legge di stabilità per il 2016 (legge 28 dicembre 2015, n. 208) ha introdotto alcune novità rilevanti in termini di applicabilità di tale tributo: elimina l'imposizione sull'abitazione principale per i proprietari e pone la quota TASI a carico degli occupanti/inquilini quando per l'inquilino l'immobile in locazione è abitazione principale. Rimane invece in vigore la TASI per le abitazioni principali di lusso (Cat, A1, A8 e A9).

Soggetti passivi sono sia l'utilizzatore che il possessore dell'immobile.

Quando vi sia pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

In caso di locazione finanziaria tale imposta è dovuta dal locatario a decorrere dalla data di stipulazione e per tutta la durata del contratto.

Nell'ipotesi di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TASI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie.

Nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della TASI dovuta per i locali e le aree scoperte di uso comune e per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo.

La base imponibile è quella prevista per l'applicazione dell'IMU.

L'aliquota base della TASI è pari all'1 per mille; il Comune, con deliberazione del Consiglio Comunale può ridurla fino ad azzerarla.

Il Comune può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non sia superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile.

Il comune con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni ed esenzioni nel caso di:

- a) abitazioni con unico occupante;
- b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
- c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;
- d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;
- e) fabbricati rurali ad uso abitativo;
- f) superfici eccedenti il normale rapporto tra produzione di rifiuti e superficie stessa.

Sono esenti dal tributo tutti gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti nel proprio territorio dalle regioni, dalle provincie, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano inoltre le esenzioni previste dalla disciplina IMU.

4.4. La tassa sui rifiuti (TARI)

Terza componente della IUC, la TARI (tassa sui rifiuti) rappresenta l'ultima evoluzione della tassa volta a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è caratterizzata da modeste novità rispetto alla TARES (tributo comunale sui rifiuti e sui servizi) già in vigore per il 2013 ed abrogata con la legge di stabilità del 2014. Anche la precedente TARES, istituita con l'art. 14 del D.L. n. 201/2011, sostituiva la TARSU (tassa per lo

smaltimento dei rifiuti dei solidi urbani) disciplinata dal d.lgs n. 507/1993 riguardante tutti i soggetti che occupano o detengono locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, situati nelle zone del territorio comunale in cui è operativo il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

Il presupposto della TARI è il possesso o detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree coperte, indipendentemente dall'uso cui sono adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

Soggetti passivi della TARI sono chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo, dei locali o delle aree scoperte, come già detto indipendentemente dalla loro destinazione, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria. In caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TARI è dovuta solo dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.

Nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comunali è responsabile del versamento della TARI dovuta per i locali e le aree scoperte di uso comune per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo a singoli possessori o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi e diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo.

Per l'applicazione del tributo si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti.

La TARI è corrisposta in base a tariffa commisurata ad un anno solare coincidente con un'autonoma obbligazione tributaria. Il Comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al D.P.R. n. 158/199.

Il Comune, nel rispetto del principio "*chi inquina paga*" può commisurare la tariffa alle quantità e alle qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità

di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo dei rifiuti.

Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal Comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti.

4.5. La tassazione immobiliare: un confronto europeo¹⁸⁷

In questo paragrafo si analizza la struttura del prelievo immobiliare in alcuni Paesi europei al fine di delineare i tratti comuni e le differenze con il trattamento fiscale previsto in Italia.

In tutti i Paesi esaminati l'abitazione principale è esente dall'imposta sui redditi delle persone fisiche e gode di un trattamento preferenziale per l'acquisto che include forme dirette di sussidio, deduzioni/detractions fiscali per gli interessi sui mutui e riduzioni di prelievo sui redditi della prima casa. Questo trattamento fiscale di favore per la proprietà immobiliare (e per l'abitazione principale in particolare) è spesso giustificato dalla natura specifica del bene «abitazione» e dalle esternalità positive che possono essere associate alla scelta di dimorare nella casa di residenza da parte del proprietario. Tenzionalmente la disparità di trattamento fiscale tra acquisto della proprietà e investimenti alternativi deve essere minimizzata proprio per assicurare che il cuneo tra rendimenti *pre-tax* e *post-tax* sia lo stesso sia per gli investimenti immobiliari che per quelli mobiliari. In anni recenti, i regimi di favore per la prima casa si sono tuttavia ridotti in molti Paesi a seguito dell'abolizione o della limitazione delle agevolazioni a un numero ristretto di contribuenti (ad esempio quelli a basso reddito).

Un altro aspetto rilevante ai fini della determinazione della base imponibile è il fatto che i valori catastali sono aggiornati in ritardo e nella maggior parte dei casi sono inferiori ai valori di mercato. Emergono dunque

¹⁸⁷ European Commission (2014), Tax Reforms in EU Member States 2014, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability EUROPEAN ECONOMY n. 6, DGEFA.

distorsioni nelle variazioni dei prezzi relativi anche quando i valori delle proprietà sono adeguati all'inflazione.

Infine, in molti Paesi europei gli interessi sui mutui ipotecari possono essere dedotti dalla base imponibile delle imposte sul reddito da lavoro o da capitale. L'entità delle agevolazioni e il relativo costo in termini di minore gettito è molto variabile nell'area europea. Nel 2012, ammontava allo 0,1% del PIL in Francia ed Italia, si collocava allo 0,2% in Finlandia, allo 0,3% in Spagna e allo 0,7% in Belgio.

In Germania e Regno Unito non sono previste deduzioni (o agevolazioni di altro tipo) degli interessi sui mutui contratti per l'acquisto della casa. Gli altri Paesi di fatto stanno riducendo le deduzioni/crediti d'imposta per i mutui ipotecari, anche a seguito delle raccomandazioni della Commissione Europea. Tutti i Paesi esaminati, tranne Estonia e Svezia, hanno posto un limite temporale oltre il quale le deduzioni/crediti d'imposta non saranno più applicati.

Nelle strutture impositive dei principali Paesi europei, il reddito figurativo sull'abitazione di residenza non è considerato ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta personale sui redditi e coerentemente la deducibilità degli interessi passivi viene esclusa. Sotto il profilo teorico, tuttavia, la totale esclusione del reddito figurativo potrebbe rappresentare una fonte di inefficienza nell'allocazione delle risorse e una violazione dell'equità orizzontale cui il sistema fiscale dovrebbe informarsi.

Sono invece soggetti a tassazione i redditi da locazione, generalmente al netto delle spese effettivamente sostenute. Segnaliamo alcune particolarità.

In Irlanda è stata istituita, nel 2011, un particolare tipo di imposta, la Universal Social Charge (USC), in luogo dell'imposta sul reddito e sulla salute. Si applica al reddito lordo (inclusi i contributi sociali) che eccede i 10.036 euro annui, ma sono previste esenzioni (ad esempio per spese di formazione professionale). Il reddito imponibile comprende tutti i redditi, anche quelli figurativi, e i benefici in natura. È esente dall'imposta il canone percepito per il subaffitto di camere della propria abitazione di residenza, purché non superi i 10.000 euro annui. In Germania è prevista la tassazione separata per i redditi da locazione, mentre in Francia, Spagna, Regno Unito,

i redditi sono inclusi nell'imposta personale e sono soggetti a tassazione progressiva. Sono inoltre previste specifiche agevolazioni fiscali.

| Paesi | Imposte sul reddito | Imposte su proprietari e/o occupanti | Imposte patrimoniali |
|-----------------|--|--|---|
| Francia | <p>Abitazioni locare: tassazione progressiva con deduzioni per i canoni fino a 15.000 euro annui.</p> <p>Capital gain: dal 2014 sono sottoposti a tassazione progressiva e l'imposta proporzionale del 19% versata al notaio all'atto della cessione costituisce un acconto di imposta da scomputare dall'imposta sul reddito dovuta per l'anno successivo. La base imponibile è data dalla differenza tra il prezzo di cessione e il prezzo di acquisto (o il valore venale in caso di acquisto a titolo gratuito) aumentato di taluni costi.</p> | <p>Taxe d'habitation: la base imponibile è costituita dal valore locativo catastale dell'abitazione (rivalutato annualmente). Per i fabbricati adibiti ad abitazione principale la base imponibile viene decurtata di deduzioni per carichi di famiglia e degli abbattimenti previsti per la prima casa. L'importo della tassa viene calcolato moltiplicando la base imponibile per le aliquote deliberate da ciascun Comune.</p> <p>Taxe fonciere sur le proprietes batis: la base imponibile è costituita dalla rendita catastale netta che corrisponde al 50% del valore locativo catastale al 1° gennaio dell'anno d'imposta. L'imposta dovuta è determinata applicando al valore locativo rivalutato secondo un coefficiente stabilito annualmente le aliquote deliberate dai Comuni.</p> <p>Cotisation fonciere des entreprises (CFE): la base imponibile della CFE è costituita dal valore locativo (con un abbattimento del 30% a favore degli stabilimenti industriali) dei soli beni immobili assoggettabili ad imposta fondiaria di cui il contribuente abbia avuto la disponibilità nel corso dei due anni precedenti il periodo d'imposta di riferimento. L'imposta è data dalla base imponibile (al netto delle riduzioni e degli abbattimenti previsti per legge) per l'aliquota deliberata dal comune in cui il contribuente dispone di immobili strumentali.</p> | <p>Impot de solidarite sur la fortune: aliquote progressive da 0,5% fino a 1,50% per redditi superiori a 1,3 milioni di euro. Al fine di attenuare gli effetti derivanti dall'innalzamento delle soglie di tassazione, per i contribuenti con patrimonio netto tassabile compreso tra 1,3 e 1,4 milioni di euro è prevista una riduzione d'imposta (<i>décote</i>) corrispondente all'importo risultante dall'applicazione della seguente formula: 17.500 euro - 1,25% x valore netto tassabile.</p> |
| Belgio | <p>Abitazioni a disposizione del proprietario, esenzione del reddito figurativo.</p> <p>Abitazioni locare: la tassa viene applicata su tutte le proprietà immobiliari situate in Belgio. La base è il valore di locazione netto nozionale determinato dalle autorità fiscali. L'imposta sugli immobili include un'imposta statale, una provinciale ed una municipale. L'imposta statale è la stessa per tutte le proprietà, ma quelle provinciali e municipali variano a seconda della provincia e del comune. L'imposta sugli immobili è deducibile dal reddito imponibile ma non da diritto a un credito dall'imposta sui redditi societari.</p> <p>Capital gain: aliquota del 16.5 %</p> | <p>Précompte immobilier/Onroerende voorheffing: l'imposta locale sui beni immobili viene calcolata sul valore presunto di affitto attribuito dalle autorità ai beni immobili di proprietà del contribuente. L'aliquota varia dal 20% al 45% di tale valore.</p> | |
| Estonia | <p>E' prevista la tassazione dei redditi derivanti dalla locazione di immobili all'interno della <i>Personal Income tax</i> con aliquota del 21%.</p> <p>I capital gain sulla vendita di beni immobili vengono tassati nell'imposta personale sui redditi (<i>flat tax</i> con aliquota fissata per il 2014 al 21%)</p> | | |
| Germania | <p>Abitazioni a disposizione del proprietario: esenzione del reddito figurativo.</p> <p>Abitazioni locare: sono soggette ad aliquota progressiva variabile fino al 45%. Si aggiunge una tassa supplementare del 5,5% a titolo di contributo di solidarietà.</p> <p>Capital Gain: tassazione ad aliquota separata con esenzione per abitazione principale.</p> | <p>Grundsteuer: aliquota dal 2,6 al 3,5 per mille per immobili nell'area ex federale, a seconda della categoria catastale; dal 5 al 10 per mille per gli immobili nei nuovi Länder.</p> | |
| Grecia | <p>E' prevista la tassazione dei redditi derivanti dalla locazione di immobili all'interno della <i>Personal Income tax</i> con aliquote progressive.</p> | <p>EN.F.I.A.: la tassa unificata sulla proprietà di beni immobili (EN.F.I.A.) si applica agli immobili siti in Grecia e di proprietà di persone fisiche o giuridiche o le entità giuridiche di qualsiasi tipo il 1° gennaio di ogni anno. In particolare, EN.F.I.A. è riscossa per diritti di proprietà, nuda proprietà, possesso, diritti di superficie di qualsiasi bene immobile. EN.F.I.A. è pari alla somma dell'imposta principale sulla proprietà e dell'imposta complementare sul valore totale dei diritti di proprietà detenuti dal contribuente. L'imposta complementare è dovuta per importi superiori ai 300.000 euro con aliquote progressive che vanno dallo 0,1% all'1%.</p> | |

Tabella sulla tassazione immobiliare diretta

CONCLUSIONI

Le imposte che basano l'imponibile sull'abitazione di residenza sono rette dal principio di efficienza poiché colpiscono essenzialmente fenomeni di evasione e garantiscono un gettito stabile e prevedibile nonostante l'avversione del contribuente.

Per di più le imposte sul patrimonio risultano coerenti con il concetto di capacità contributiva.

Ciò perché il possesso di un patrimonio è di per sé un indice preciso della capacità contributiva.

Esse rispettano anche un altro principio cardine, quello del beneficio, poiché permettono di responsabilizzare la politica degli amministratori pubblici locali.

Attualmente, come ampiamente approfondito, il sistema impositivo italiano prevede un'unica imposta, denominata IUC, basata su due presupposti impositivi, uno collegato al possesso, alla natura ed al valore di immobili e l'altro all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

La TARI e la TASI sono legate, solo sulla carta, al principio della controprestazione, in quanto i servizi non sono necessariamente calibrati al peso dell'imposta.

Le contraddizioni relative alla mancata controprestazione della TARI sono affrontate nel panorama internazionale e di alcuni comuni virtuosi italiani, attraverso l'adozione di tariffari puntuali, secondo il principio del *pay as you throw*, anziché ripartire il costo del servizio in base ai metri calpestabili dell'abitazione. Tali tariffe rappresentano sia un incentivo per gli utenti al servizio di raccolta e alla limitazione della produzione di rifiuti così

sensibilizzando la collettività al bene comune sia per le industrie a produrre beni e imballaggi più sostenibili.

Tra i comuni virtuosi del panorama italiano ricordiamo il Comune di Ponte nelle Alpi che ha primeggiato nelle classifiche di Legambiente negli ultimi rapporti Comuni Ricicloni o il Comune di Capannori che per primo ha introdotto in Italia l'uso di sacchetti dotati di transponder UHF abbinati alla tariffazione puntuale con il supporto tecnico della ESPER. Recentemente ha però destato parecchio interesse il caso del Comune di Parma che risulta attualmente il comune più grande d'Italia per ampiezza demografica ad applicare la tariffazione puntuale con i suoi 190.000 abitanti. Infatti se tra i comuni medio piccoli la tariffazione puntuale si sta diffondendo sempre più velocemente, soprattutto nel centro-Nord, è nei comuni grandi e nelle grandi città che tale modello stenta ancora a diffondersi rapidamente.

La TASI, poiché è un'imposta con vincolo di spesa del gettito per il finanziamento dei servizi indivisibili per natura e ammontare, può qualificarsi come tributo di scopo in senso proprio. Ciò anche in considerazione del fatto che è individuabile nel soggetto passivo quel potenziale, ma non necessariamente esclusivo, fruitore del servizio sostenuto con il suddetto gettito quale risultato del sacrificio impostogli in ragione della capacità contributiva manifestata nella sua relazione di disponibilità con l'immobile. Tuttavia tale imposta pone dei problemi di duplicazione dei costi amministrativi per gli enti impositori (lotta all'evasione, relazione con il pubblico ecc...) poiché prevede la scelta di far corrispondere un percentuale dal 10 al 30% dell'imposta al locatario e il restante al proprietario. Inoltre, poiché i servizi gravano sul valore commerciale dell'immobile può accadere che gli inquilini trovino il valore dei servizi già compreso nel canone di locazione e, pertanto, il pagamento della TASI appare come un duplicato economico del contributo d'affitto. La soluzione che appare più efficiente sarebbe di far corrispondere interamente il pagamento della TASI al proprietario.

Altro aspetto problematico di tali imposte è legato all'utilizzo delle rendite catastali per la determinazione della loro base imponibile che lede i criteri di equità orizzontale e verticale. Le rendite così formulate, infatti, risultano in

genere essere inferiori ai prezzi di mercato degli immobili rendendo la tassazione particolarmente iniqua e non uniforme per ubicazione territoriale e tipologia di abitazione. La risposta a tale questione consiste nel più volte auspicato “Riordino del catasto”. La delega per la riforma del catasto, ora scaduta (legge 23/14), prevedeva l’invarianza del gettito complessivo relativamente agli immobili. L’invarianza non era intesa come invarianza del prelievo a carico del singolo contribuente, né di una specifica imposta, ma invarianza del gettito totale. La legge delega non stabiliva nemmeno il principio dell’invarianza del gettito a livello locale, anche se l’interpretazione successiva è stata in questo senso. Con il nuovo catasto le rendite e i valori sarebbero in molti casi aumentati.

Pertanto, nel giugno dello scorso anno, il governo ha deciso di accantonare il progetto della riforma del catasto, per evitare strumentalizzazioni sul possibile aumento del prelievo immobiliare, nonostante l’obiettivo dell’invarianza di gettito previsto dalla legge delega.

Sono “sopravvissute” le commissioni censuarie, locali e centrali, sorte non senza contestazioni, e le nuove categorie catastali: "O", attività ordinarie, ed "S", speciale.

Il governo, però, ora ci riprova e il Documento di economia e finanza (Def) approvato l’8 aprile 2016 contiene tra gli obiettivi anche la riforma del catasto. Di invarianza di gettito non si parla nel Def, tuttavia questa previsione l’ha rilanciata il viceministro dell’Economia, Luigi Casero, al convegno sui 130 anni del catasto del 20 aprile organizzato con il Sole 24 Ore. «Il prosieguo della riforma catastale è fondamentale per il Paese - ha detto Casero - l’abbiamo inserita nel Def e proseguiremo in questa direzione ripartendo, nell’ambito della discussione nelle commissioni parlamentari, dal problema dell’invarianza di gettito a livello comunale. Si tratta di un punto di fondo su cui si era trovata una visione comune e su cui deve proseguire la riforma».

Il punto è che la dichiarata invarianza di gettito a livello di singolo comune non potrà essere garantita.

La revisione delle rendite e dei valori potrà essere attuata solo in un momento di bassa imposizione totale nel settore, non certamente oggi con

un alto livello del prelievo. E allora, anche questo nuovo tentativo di riforma del catasto farà la fine dei precedenti: non se ne farà nulla. Quale governo si assumerebbe la responsabilità di un (nuovo) aumento del carico fiscale?

BIBLIOGRAFIA

- ANTONINI L. (2009), *La rivincita della responsabilità – A proposito della nuova Legge sul federalismo fiscale*. I quaderni della sussidiarietà, n. 7, Milano.
- AXELROD R. – HAMILTON W. (1981), *The Evolution of Cooperation*, Science, 242 (4884), 1385-1390.
- BIAGI F. (2009), *Prospettive del federalismo fiscale nella L. 42/2009*, Milano.
- BOSI P. (2010), *Corso di Scienza delle finanze*, Il Mulino, Bologna.
- BRENNAN G. – BUCHANAN J. M. (1977), *Towards a Tax Constitution for Leviathan*, Journal of Public Economics, 8.
- BRENNAN G. – BUCHANAN J. M. (1980), *The Power to Tax. Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge, Cambridge University Press.
- BROSIO – PIPERNO (2009), *Governo e finanza locale. Un'introduzione alla teoria e alle istituzioni del federalismo fiscale*, Giappichelli.
- BUCHANAN J. (1965), *An Economic Theory of Clubs*, Economica.
- BUCHANAN J. M. - Congleton R.D. (1988), *Politics by Principle Not Interest*, Cambridge University Press.
- BUZZACCHI C. (2009), *Federalismo fiscale all'italiana: il ruolo chiave dei livelli essenziali delle prestazioni e dei costi standard*, Società Italiana di economia pubblica, Working Paper, n.631.
- BUZZACCHI C. (2012), *La fiscalità municipale: l'evoluzione dalla riforma federalista al decreto "liberalizzazioni"*, su federalismi.it n.9.

- CALVI A. (2009), Modelli economici per comprendere il decentramento energetico, www.ambientediritto.it/dottrina/...a/modelli_economici_calvi.htm.
- CASELLA, A.- FREY, B., (1992), *Federalism and club: toward an economic theory of overlapping political jurisdiction*, European Economic Review, vol. 36 (2-3).
- CERISANO F. (2011), *Federalismo comunale da rifare*, Italia Oggi.
- CERNIGLIA F. (2009), *La partita aperta del federalismo fiscale*.
- COASE R.E. (1960), *The Problem of Social Cost*, Journal of Law and Economics 3.
- CONGLETON R. (2006), *Asymmetric Federalism and the Political Economy of Decentralization*, Mason University.
- CONGLETON R.D. - KYRIACOU A. - BACARIA J. (2003), *A Theory of Menu Federalism: Decentralization by Political Agreement*, Constitutional Political Economy, Volume 14, Issue 3.
- CORNES R.- SANDLER T. (1986), *The Theory of Externalities, Public Goods, and Club Goods*, New York, Cambridge University Press.
- COSCIANI C. (1990), *Scienza delle finanze*, Torino.
- COSCIANI S.F. (2004), *Attualità o declino del principio di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib.
- CREMA G. (2011), *Articolo Quinto*, in Dossier – Dalla secessione alla confusione. Mondo Operaio, n. 8/9.
- DE VITI DE MARCO A. (1928), *I primi principii dell'economia finanziaria*, Roma.

- EINAUDI L.(1940), *Principii di Scienza della finanza*, Torino, pag.130.
- FALSITTA G. (2006), Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria, in Perrone L., Berliri C., Diritto costituzionale e corte costituzionale, Napoli.
- FERIOLI E.A. (2006), *Sui livelli essenziali delle prestazioni: la fragilità di una clausola destinata a contemperare autonomia e eguaglianza*, in Le Regioni, n. 2-3/2006.
- FERRI A., DE LUCA PICIONE G. (2010), *Federalismo Municipale*, Direzione scientifica Ifel, Roma.
- FIORILLO F. – ROBOTTI L. (a cura di), (2007), *L'unione di comuni. Teoria economica ed esperienze concrete*, Franco angeli, Milano.
- FOSSATI A. – LEVAGGI R. (2009), *Dal decentramento alla devolution: il federalismo fiscale in Italia e in Europa*, Franco Angeli Editore.
- FREY B.S. – EICHENBERGER R. (1996) FOCJ: *Competitive Governaments for Europe*, International review of Law and Economics, vol.16, n. 3.
- GARZARELLI G. (2004), *The Theory of Fiscal Federalism as a Theory of Economic Organization: Assessment and Prospectus*, Working Paper, Department of Economics, Università degli Studi “La Sapienza”, Rome.
- GIANNINI A.D. (1937), *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano.
- GIARDA P. (2009), *La favola del federalismo fiscale*, ASSBB, Milano.
- GRAZIANI A. (1929), *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino.

- GRIMOLDI L. (2004), *I livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali tra autonomia, unità ed uguaglianza*, in *Il Filangeri*, n. 1.
- GRIZZOTTI B.(1956), *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano.
- HATFIELD J.W. – PADRÒ I. – MIGUEL G. (2011), *A political economy Theory of particular decentralization*, *Journal of the European Economic Association*.
- IRDEC (2009), *Il federalismo fiscale. Dalla modifica del titolo V della Costituzione alla Legge Delega*.
- LECCISSOTTI M. (2007), *Economia dei tributi*, Torino.
- LECCISSOTTI M., BERNASCONI M. (1994), *La nozione di “capacità contributiva”*, in *Riv. dir. fin.e sc. fin.*, n.3.
- LIBERATI P. (1999), *Il federalismo fiscale*, Hoepli, Milano.
- LUICIANI M. (2010), *I diritti costituzionali tra Stato e Regioni (a proposito dell’art. 117, comma 2, lett. m)*, in *Politica del diritto*, n. 3/2002.
- MICHELI G.A. (1968), *Lezioni di diritto tributario*, Roma.
- MURRER R. (2011), *Il federalismo fiscale*, Milano.
- MUSGRAVE R.A. (1959), *The theory of Public Finance*, McGraw-Hill, NewYork.
- NITTI F. (1922), *Principi di scienza delle finanze*, Napoli.
- OATES W.E. (1972) *Fiscal Federalism*, *Harcourt Brace Jovanovich*, New York.

- OATES W.E. (2005), *Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism*, International Tax and Public Finance, 12.
- OLSON, M. Jr. (1969) “*Strategic theory and its applications –The Principle of “Fiscal equivalence”: the division of responsibilities among different level of government*”.
- OLSON M. - MCGUIRE M.C. (1996), *The Economics of Autocracy and Majority Rule: the Invisible Hand and the Use of Force*, Journal of Economic Literature, 34.
- PANZERA C. (2010), *I livelli essenziali delle prestazioni fra sussidiarietà e collaborazione*, in Le Regioni, n. 4.
- PAULY, M.V. (1970), *Core and Clubs*, Public Choice, n. 9.
- PEDRINI G., *Federalismo tra istanze di efficienza, fallimenti di mercato e fallimenti del governo*. Lo strumento delle unioni territoriali, SDIC - School of Development Innovation and Change, Alma DL-Acta, deposito istituzionale dell'Alma Mater Studiorum-Università di Bologna, ISSN 2038-7954.
- PINELLI C. (2002), *Sui “livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali”* (art. 117, co. 2, lett. m) Cost.), in Diritto pubblico, n. 3.
- POLLINI M., SUPERTI P.A. (2012), *Il Federalismo Fiscale Municipale nel D.lgs 23/11 e nelle manovre del Governo Monti*, in Il Federalismo Fiscale – Un vademecum per capire. Supplemento al mensile Strategie Amministrative, anno XI, n. 5.

- QIAN Y. – WEINGAST B.R. (1997), *Federalism as a Commitment to Preserving Market Incentives*, Journal of Economic Perspectives, 11, pag. 83-92.
- RANELETTI O. (2009), *Lezioni di diritto finanziario*, Padova, pag. 113.
- RAWLS J. (2008), *Una teoria della giustizia*, Feltrinelli, Milano.
- RIKER W. H. (1964), *Federalism: Origins, Operations and Significance*, Little Brown, Boston.
- RIVOSECCHI G. (2012), *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica tra patto di stabilità, patto di convergenza e determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali*, in Rivista telematica giuridica dell'Associazione Italiana Costituzionalisti, n.1.
- ROSEN S.H. (2007), *Scienza delle finanze*, Milano, pag. 37-38.
- RUBINFELD D. (1987), *Economics of the Local Public Sector*, *Handbook of Public Economics*, Elsevier, 571-646, New York.
- RUGGERI A., (2001) *Neoregionalismo e tecniche di regolazione dei diritti sociali*, in Diritto e società.
- SAITTO F. (2010), *La legge delega sul “federalismo fiscale”: i livelli essenziali delle prestazioni come misura economica dell’eguaglianza*, in Giurisprudenza costituzionale, fasc. 3, pag. 2817-2842.
- SAMUELSON P.A. (1959), *La Teoria Pura della Spesa Pubblica*.
- SCOTTI FOGLIENI C. (2012), *Il federalismo fiscale: luci ed ombre di un percorso in itinere*, nell’ambito del 50° congresso nazionale UNGDCEC., L’Aquila.

- Serra G. (2011), *Autonomia tributaria: il caso della regione autonoma della Sardegna*.
- SHAH, A. (1977), *Fiscal Federalism and Macroeconomic governance: For Better or Worse?*, Work paper World Bank, New York.
- SMITH A. (2005), *La ricchezza delle nazioni*, Roma.
- STAMP J. (1934), *I principi fondamentali dell'imposizione in rapporto ai moderni sviluppi*, Torino.
- TIEBOUT C. M. (1956) "A Pure Theory of Local Public Goods", *Journal of Political Economy*.
- TOSI L. (2008), *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalista dell'ordinamento tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 11.
- WEINGAST B.R. (1995), *The Economic Role of Political Institutions: Market- Preserving Federalism and Economic Development*, *Journal of Law, Economics and Organization*, 11.

RINGRAZIAMENTI

Alla mia famiglia e, in particolare, ai miei genitori, sostenitori di ogni mia scelta.

A Chiara, che con il suo animo amorevole, risolutivo e propulsivo mi ha dato la carica per terminare questo percorso di studio.

A Tiziano, amico paziente e disponibile, un grazie sentito.

Un ringraziamento speciale al Professor Alessandro Balestrino per avermi guidata, con la sua disponibilità e conoscenza, nella stesura di questo elaborato.